

DIE DIREKTEN STEUERN
DEUTSCHER UNTERNEHMUNGEN
IN DER SCHWEIZ

Bernhard Philipp Herrmann

1964



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555224_0042

DIE DIREKTEN STEUERN
DEUTSCHER UNTERNEHMUNGEN
IN DER SCHWEIZ

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Bernhard Philipp Herrmann

München 1964

Referent:

Professor Dr. P. SCHERPF

Korreferent:

Professor Dr. O. HINTNER

Tag der mündlichen Prüfung: 25. II. 1964



VORWORT

Die Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen im Ausland hat in letzter Zeit erheblich an Bedeutung gewonnen. Dies ist insbesondere auf die Ausweitung der Märkte und die zunehmende internationale wirtschaftliche Integration (EWG und EFTA) zurückzuführen.

In aller Welt streben die Unternehmungen nicht nur nach der Eroberung neuer Beschaffungs- und entwicklungsfähiger Absatzmärkte, sondern auch danach, aus dem Vorhandensein von Steueroasen Nutzen zu ziehen. Zu den hier in Betracht kommenden Ländern zählen die Bahama Inseln, Curacao, Liberia, Liechtenstein, Luxemburg, Monaco, Panama, Venezuela und nicht zuletzt die Schweiz.¹⁾ Dr. Widmer, Sektionschef der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern, kommentierte diese Erscheinung anlässlich seines Vortrages bei der "Münchener Steuerfachtagung" am 29. März 1963 mit den Worten: "Vor hohen Steuern sind schon mehr Leute ins Ausland geflüchtet, als vor Diktatoren". Die deutschen Steuerzahler kennen insbesondere die Schweiz als Land niedriger Steuern, was auf einer Reihe von Tatsachen beruht, die noch zu erläutern sein werden. Der Druck der höher besteuerten Staaten hat allerdings hie und da Ansätze zu einer "Harmonisierung" hervorgebracht.²⁾

Diese Abhandlung versucht, einen Überblick über die direkte Besteuerung der wichtigsten Formen deutscher Investitionen in der Schweiz zu geben. Das macht es notwendig, auch auf die Gesellschaftsformen des schweizerischen Handelsrechts, das schweizerische Steuersystem und das geltende Doppelbesteuerungsrecht näher einzugehen.

Für die Gliederung des Stoffes boten sich grundsätzlich zwei Möglichkeiten: die erste bestand darin, verschiedene Formen wirtschaftlicher Tätigkeit deutscher Unternehmen in der Schweiz darzustellen und sodann die jeweils zutreffende Besteuerung durch den deutschen und den schweizerischen Fiskus aufzuzeigen. Diese Gliederungsmöglichkeit hätte jedoch meines Erachtens unvermeidlich zu Überschneidungen und Wiederholungen geführt. Ich habe es daher vorgezogen, im Teil A einen großen Überblick über diejenigen steuerlichen Auswirkungen zu geben, die nicht unbedingt typisch für eine gewisse Investitions- oder Rechtsform sind. Im Teil B habe ich sodann diese speziellen Auswirkungen, d.h. die steuerlichen Aus-

1) Vgl. Schmid, Alfons: Die internationale Steuerflucht, Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden, Handelshochschule St. Gallen, Dissertation 1961, S. 1.

2) Vgl. Bundesratsbeschluss betreffend Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962, Amtl. Sammlung 1962, Seite 675.

IV

wirkungen in Abhängigkeit von der Unternehmungsform und Tätigkeitsart untersucht; dabei konnte ich durch diese Gliederung allgemeine Feststellungen im Teil A als Grundlage zu einem weiteren Aufbau verwenden.

Manch wertvolle Anregung von Herrn Professor Dr. Scherpf und seiner Assistenten sowie Herrn Dr. Haigl ermöglichte es mir, das Ziel der Dissertation leichter zu erreichen. Es ist mir eine angenehme Pflicht, meinen herzlichen Dank für ihre wertvollen Anregungen auszusprechen. Weiterhin gilt mein Dank der Bibliotheksverwaltung der Handelshochschule St. Gallen sowie der Bayerischen Hypotheken- und Wechselbank für die gewährte Möglichkeit der Bibliotheksbenutzung und die sehr bereitwillig gegebenen Auskünfte.

Als Stichtag für die Untersuchung wurde der 1. Juli 1963 gewählt.

INHALTSVERZEICHNIS

TEIL A

GRUNDLAGEN

Seite

<u>Erstes Kapitel:</u> Die Rechtsgrundlagen der deutsch-schweizerischen Wirtschaftsbeziehungen	1
--	---

I. Die heutige steuerpolitische Situation der Schweizerischen Eidgenossenschaft	2
II. Der Einfluß der Bestimmungen des deutschen Außenwirtschaftsgesetzes und des schweizerisch-deutschen Niederlassungsvertrages auf die Investitionen deutscher Unternehmer in der Schweiz	3
a) Kapitalverkehr	3
b) Gewerbefreiheit	4
III. Die Schweiz als bevorzugtes Investitionsland für deutsche Unternehmer	7
a) Das grundsätzliche Interesse der Schweiz an internationalen Kapitalanlagen	8
b) Die günstige Lage der Schweiz als Deutschlands Nachbar	8
c) Die Schweiz als Brücke von EWG zu EFTA	8
d) Die derzeitige Gunst der Konjunkturverhältnisse in der Schweiz	9

<u>Zweites Kapitel:</u> Die Gesellschaftsformen nach schweizerischem Handelsrecht und die wesentlichen Unterschiede zum deutschen Gesellschaftsrecht	10
--	----

I. Handelsgesellschaften ohne eigene Rechtsfähigkeit	11
II. Handelsgesellschaften mit eigener Rechtsfähigkeit	11
a) Die Aktiengesellschaft	11
b) Die Kommanditaktiengesellschaft	13
c) Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung	14
d) Zusammenfassung	15

<u>Drittes Kapitel: Das schweizerische Steuersystem</u>	17
I. Die wichtigsten direkten Bundessteuern	18
a) Wehrsteuer	18
b) Verrechnungssteuer	24
c) Couponabgabe	26
II. Die kantonalen Staatssteuern und die Gemeindesteuern	27
a) Die Problematik der unterschiedlichen kantonalen Gesetzgebung	27
1) Steuerabkommen	29
2) Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot	30
b) Die steuerlichen Besonderheiten der 25 kantonalen Steuergesetze	30
1) Das zürcherische und das aargauische Steuersystem	30
aa) Zürich	30
bb) Aargau	32
2) Die Steuersysteme der übrigen Kantone	37
aa) Bern	37
bb) Luzern	38
cc) Uri	39
dd) Schwyz	39
ee) Obwalden	39
ff) Nidwalden	40
gg) Glarus	41
hh) Zug	42
ii) Freiburg	43
jj) Solothurn	44
kk) Basel	45
1. Basel-Stadt	45
2. Basel-Land	46
ll) Schaffhausen	46
mm) Appenzell	47
1. Appenzell-Außerrhoden	47
2. Appenzell-Innerrhoden	48
nn) St. Gallen	48
oo) Graubünden	48
pp) Thurgau	49

qq) Tessin	49
rr) Waadt	50
ss) Wallis	51
tt) Neuenburg	51
uu) Genf	52
c) Zusammenfassung	53
d) Bundes-, Staats- und Gemeindesteuern, dargestellt an Hand eines Zahlenbeispielles	61
e) Die praktische Bedeutung des schweizerischen steuer- rechtlichen Föderalismus bei der Vorbereitung und Ausgestaltung deutsch-schweizerischer Verträge	65
1) Die Erfassung des kantonalen Steuerrechts in Kommentaren	65
2) Die oberste Rechtsprechung des Bundes in Steuersachen	65
3) Die steuerliche Rechtsprechung der Kantone	65
4) Die schweizerische Handhabung der Betriebsprüfung	66
f) Die kantonalen Erbschaft- und Schenkungsteuern	66
<u>Viertes Kapitel:</u> Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungs- abkommen	69
I. Übersicht	69
II. Der Geltungsbereich	70
a) Sachlicher Geltungsbereich	70
b) Räumlicher Geltungsbereich	72
c) Zeitlicher Geltungsbereich	73
d) Persönlicher Geltungsbereich	73
III. Die wesentlichen Bestimmungen des Doppelbesteuerungs- abkommens	74
a) Die Anwendung des Wohnsitzprinzips	74
1) Kapitalvermögen	77
2) Lizenzeinnahmen	78
3) Schiff- und Luftfahrtunternehmen	78
b) Die Anwendung des Belegenheitsprinzips	78
c) Die Anwendung des Betriebsstättenprinzips	79
1) Die Besteuerung von Betrieben nach dem Betriebsstättenprinzip	80

VIII

2) Die Besteuerung von Beteiligungen und Organ-	85
gesellschaften nach dem Betriebsstättenprinzip	
d) Die Anwendung des Quellenprinzips bei der Besteue-	
rung des Kapitalvermögens und der daraus fließenden	
Einkünfte	86
IV. Die Behandlung der Erbschaftsteuern im Doppelbesteue-	
rungsabkommen	87
<u>Fünftes Kapitel:</u> Die bei Anwendung des Doppelbesteuerungs-	
abkommens sich ergebenden Probleme unter	
besonderer Berücksichtigung der Vertragslücken	88
I. Allgemeine Fragen der Anwendung und Auslegung	89
II. Lücken und Auslegungsunterschiede im Doppelbesteuerungs-	
abkommen (sog. Qualifikationskonflikte)	90
a) In der Besteuerung des Ertrages	90
1) Das Ermittlungsproblem	92
2) Das Beteiligungsproblem	93
3) Die Anerkennung von Lizenzgebühren	94
b) In der Besteuerung des Vermögens	95
1) Veranlagungsunterschiede	97
2) Unterschiede in der Behandlung von	
Pachtverhältnissen	97
3) Der proportionale Schuldenabzug	98
<u>Sechstes Kapitel:</u> Die schweizerischen Maßnahmen gegen den	
Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen	98
I. Motive für den Bundesratsbeschluß vom 14.12.1962	98
II. Der materielle Inhalt des Bundesratsbeschlusses	
vom 14.12.1962	99
a) Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von	
Doppelbesteuerungsabkommen	99
b) Die mißbräuchliche Inanspruchnahme von	
Doppelbesteuerungsabkommen	100
III. Kritische Bemerkungen zum Bundesratsbeschluß	
vom 14.12.1962	107

IX

TEIL B

DIE DIREKTEN STEUERN DEUTSCHER UNTERNEHMUNGEN
IN DER SCHWEIZ 110

ABSCHNITT I: Die rechtsfähige schweizerische Gesellschaft und ihre Besteuerung	111
---	-----

<u>Erstes Kapitel:</u> Die Gründung einer Aktiengesellschaft	111
--	-----

I. Gründungskosten und -steuern	111
---------------------------------	-----

a) Handelsregistergebühren	112
----------------------------	-----

b) Notariatsgebühren	112
----------------------	-----

c) Stempelabgaben	113
-------------------	-----

d) Die Hinterlegungsgebühr und die Kosten des Aktiendrucks	113
---	-----

II. Zusammenstellung der gesamten Steuerbelastung bei Wahl der AG-Form	114
---	-----

Fall 1: Inhaber der schweizerischen Aktiengesellschaft ist eine deutsche Kapitalgesellschaft	115
---	-----

Fall 2: Inhaber der schweizerischen Aktiengesellschaft ist eine deutsche gewerbesteuerpflichtige Perso- nengesellschaft	116
---	-----

Fall 3: Inhaber der schweizerischen Aktiengesellschaft ist eine deutsche natürliche Person	116
---	-----

<u>Zweites Kapitel:</u> Die Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung	117
---	-----

I. Die Besteuerung der laufenden GmbH-Erträge	117
---	-----

II. Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen	118
---	-----

III. Zusammenstellung der gesamten Steuerbelastung bei Wahl der GmbH-Form	119
--	-----

Fall 1: Inhaber der GmbH-Anteile ist eine deutsche Kapitalgesellschaft	119
---	-----

Fall 2: Inhaber der GmbH-Anteile ist eine deutsche Personengesellschaft	120
--	-----

Fall 3: Inhaber der GmbH-Anteile ist eine deutsche natürliche Person	120
---	-----

<u>Drittes Kapitel:</u> Die Gründung einer schweizerischen Holdinggesellschaft	120
I. Der Begriff der Holdinggesellschaft	120
II. Die steuerliche Behandlung einer Holdinggesellschaft bei der Wehrsteuer	123
III. Die kantonale Besteuerung der Holdinggesellschaften	124
a) Ermäßigung analog der Wehrsteuer	127
b) Bloße Erhebung einer Kapitalsteuer	131
IV. Die Nutzenanwendung des Holdingprivilegs beim Erwerb einer schweizerischen juristischen Person durch eine Zwischenholding	135
V. Der Ausschluß der Kapitalertragsteuerrückstellung im Holdingverhältnis	137
<u>Viertes Kapitel:</u> Die Gründung einer Domizil- oder Hilfsgesellschaft	138
I. Begriff und Funktionen der Domizilgesellschaft	138
II. Die kantonale Besteuerung der Domizilgesellschaften	139
III. Die Bedeutung der Hilfsgesellschaft, dargestellt an den Beispielen einer Export- und einer Patentverwertungsgesellschaft	142
a) Die Errichtung einer schweizer Verkaufsgesellschaft für den gesamten Export des deutschen Unternehmens	142
b) Die Gründung einer schweizer Patentverwertungsgesellschaft	143
<u>Fünftes Kapitel:</u> Die Vorteile der Gewinnakkumulation in einer schweizerischen Basisgesellschaft	145
I. Der Vorteil des Steueraufschubs im allgemeinen	145
II. Die besonderen Vorteile der Gewinnakkumulation	147
 ABSCHNITT II: Die steuerliche Behandlung nicht rechtsfähiger Betriebstätten in der Schweiz	 150
<u>Sechstes Kapitel:</u> Die Ermittlung des Betriebstättengewinns und seine Aufteilung auf mehrere Betriebstätten	160
I. Sonderprobleme bei der Gewinnermittlung	150

II. Sonderprobleme bei der Gewinnaufteilung	152
III. Kritik der Gewinn- und Vermögensermittlungsmethoden	155
<u>Siebttes Kapitel:</u> Betriebstätte oder Tochtergesellschaft	157
I. Die Führung der Betriebstätte in den Büchern des Stammhauses	157
II. Möglichkeiten der Betriebstättenbesteuerung und die aufgrund des Progressionsvorbehalts und des proportionalen Schuldenabzugs bestehenden Schwierigkeiten	158
III. Zusammenstellung der gesamten Steuerbelastung bei Wahl der Betriebstättenform	160
 ABSCHNITT III: Haus- und Grundbesitz in der Schweiz und seine steuerliche Behandlung	 163
<u>Achtes Kapitel:</u> Die Besonderheiten des Schweizer Immobilienmarktes	163
<u>Neuntes Kapitel:</u> Die laufende Besteuerung	165
I. Die Bewertung der Grundstücke	166
II. Die ergänzende Vermögensteuer	168
III. Die Liegenschaftensteuer	170
IV. Der Grundstücksertrag als Objekt der allgemeinen Einkommensteuer	172
 <u>Zehntes Kapitel:</u> Die Besteuerung des Grundvermögens beim Erwerb und bei der Veräußerung	 174
I. Die Grundstücksgewinnsteuer	174
II. Die Handänderungssteuer	178
 <u>Elftes Kapitel:</u> Die Gründung einer Immobiliengesellschaft	 179
I. Ursachen für die große Verbreitung der Immobilien-gesellschaften in der Schweiz	179
II. Steuerliche Vorteile und mögliche Qualifikationsprobleme bei Gründung einer schweizerischen Immobiliengesellschaft	180
 ABSCHNITT IV: Wertpapieranlagen in der Schweiz und ihre steuerliche Behandlung	 184

<u>Drittes Kapitel:</u> Die Gründung einer schweizerischen Holdinggesellschaft	120
I. Der Begriff der Holdinggesellschaft	120
II. Die steuerliche Behandlung einer Holdinggesellschaft bei der Wehrsteuer	123
III. Die kantonale Besteuerung der Holdinggesellschaften	124
a) Ermäßigung analog der Wehrsteuer	127
b) Bloße Erhebung einer Kapitalsteuer	132
IV. Die Nutzenanwendung des Holdingprivilegs beim Erwerb einer schweizerischen juristischen Person durch eine Zwischenholding	135
V. Der Ausschluß der Kapitalertragsteuerrückstellung im Holdingverhältnis	137
<u>Viertes Kapitel:</u> Die Gründung einer Domizil- oder Hilfsgesellschaft	138
I. Begriff und Funktionen der Domizilgesellschaft	138
II. Die kantonale Besteuerung der Domizilgesellschaften	140
III. Die Bedeutung der Hilfsgesellschaft, dargestellt an den Beispielen einer Export- und einer Patentverwertungsgesellschaft	142
a) Die Errichtung einer schweizer Verkaufsgesellschaft für den gesamten Export des deutschen Unternehmens	142
b) Die Gründung einer schweizer Patentverwertungsgesellschaft	143
<u>Fünftes Kapitel:</u> Die Vorteile der Gewinnakkumulation in einer schweizerischen Basisgesellschaft	145
I. Der Vorteil des Steueraufschubs im allgemeinen	145
II. Die besonderen Vorteile der Gewinnakkumulation	147
 ABSCHNITT II: Die steuerliche Behandlung nicht rechtsfähiger Betriebstätten in der Schweiz	 150
<u>Sechstes Kapitel:</u> Die Ermittlung des Betriebstättengewinns und seine Aufteilung auf mehrere Betriebstätten	160
I. Sonderprobleme bei der Gewinnermittlung	150

II. Sonderprobleme bei der Gewinnaufteilung	152
III. Kritik der Gewinn- und Vermögensermittlungsmethoden	155

Siebttes Kapitel: Betriebstätte oder Tochtergesellschaft 157

I. Die Führung der Betriebstätte in den Büchern des Stammhauses	157
II. Möglichkeiten der Betriebstättenbesteuerung und die aufgrund des Progressionsvorbehalts und des proportionalen Schuldenabzugs bestehenden Schwierigkeiten	158
III. Zusammenstellung der gesamten Steuerbelastung bei Wahl der Betriebstättenform	160

ABSCHNITT III: Haus- und Grundbesitz in der Schweiz und seine steuerliche Behandlung 163

Achtes Kapitel: Die Besonderheiten des Schweizer Immobilienmarktes 163

Neuntes Kapitel: Die laufende Besteuerung 165

I. Die Bewertung der Grundstücke	166
II. Die ergänzende Vermögensteuer	168
III. Die Liegenschaftensteuer	170
IV. Der Grundstücksertrag als Objekt der allgemeinen Einkommensteuer	172

Zehntes Kapitel: Die Besteuerung des Grundvermögens beim Erwerb und bei der Veräußerung 174

I. Die Grundstücksgewinnsteuer	174
II. Die Handänderungssteuer	178

Elftes Kapitel: Die Gründung einer Immobiliengesellschaft 179

I. Ursachen für die große Verbreitung der Immobilien-gesellschaften in der Schweiz	179
II. Steuerliche Vorteile und mögliche Qualifikationsprobleme bei Gründung einer schweizerischen Immobiliengesellschaft	180

ABSCHNITT IV: Wertpapieranlagen in der Schweiz und ihre steuerliche Behandlung 184

<u>Zwölftes Kapitel:</u>	Die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht	185
I.	Die Bewertung der zum amtlichen Börsenhandel zugelassenen (kotierten) Wertpapiere	185
II.	Die Bewertung der nicht zum amtlichen Börsenhandel zugelassenen (nichtkotierten) Wertpapiere	186
<u>Dreizehntes Kapitel:</u>	Die Besteuerung der Wertpapieranlage	190
I.	Ein deutscher Steuerpflichtiger erwirbt schweizerische Wertpapiere	190
II.	Die Gründung einer Effektenverwaltungsgesellschaft in der Schweiz	192

TEIL C

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSS	197
-----------------------------	-----

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. a. O.	am angeführten Ort
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
Abs.	Absatz
Archiv	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
Art.	Artikel
AWG	Außenwirtschaftsgesetz
Bbl.	Schweizerisches Bundesblatt
BFH	Bundesfinanzhof
Bf.	Beschwerdeführer
BG	Schweizerisches Bundesgericht
BGE	Entscheidung des Schweizerischen Bundesgerichtes
BR	Schweizerischer Bundesrat
BRB	Bundesratsbeschluß
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BV	Schweizerische Bundesverfassung
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CG	Coupongesetz
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBAS	Deutsch-schweizerisches Doppelbesteuerungs-
DBAD	abkommen
Diss.	Dissertation
EFTA	Europäische Freihandels-Assoziation - European Free Trade Association
ERK	Entscheid der Rekurskommission
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgend (Singular)
ff.	folgende (Plural)
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen)
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
IFA	International Fiscal Association

KG	Kommanditgesellschaft
m. E.	meines Erachtens
NAG	Bundesgesetz betreffend die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufenthalter vom 25. 6. 1891
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
oHG	offene Handelsgesellschaft
OR	Obligationenrecht
ORK	Oberrekurskommission
RFH	Reichsfinanzhof
SAG	Schweizerische Aktiengesellschaft
SBB	Schweizerische Bundesbahn
SP	Schlußprotokoll
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StG	Steuergesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
v. T.	vom Tausend
v. H.	vom Hundert
VStB	Verrechnungssteuerbeschuß
WStB	Wehrsteuerbeschuß
WUStB	Warenumsatzsteuerbeschuß
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
Zentralblatt	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZP	Zusatzprotokoll

TEIL A

GRUNDLAGEN

1. KAPITEL: DIE RECHTSGRUNDLAGEN DER DEUTSCH-SCHWEIZERISCHEN WIRTSCHAFTSBEZIEHUNGEN

Eine der Grundlagen der deutsch-schweizerischen Wirtschaftsbeziehungen bildet die Wirtschafts- und Steuergesetzgebung beider Staaten. Ich möchte daher einleitend die heutige steuerpolitische Situation der Schweizerischen Eidgenossenschaft und deren historische Entwicklung, den Einfluß der Bestimmungen des deutschen Außenwirtschaftsgesetzes und des schweizerisch-deutschen Niederlassungsvertrages kurz darlegen. Auf die besonderen Vorzüge aus betriebswirtschaftlicher Sicht, die die Schweiz als Tätigkeitsgebiet deutscher Unternehmen aufweist, ist dabei ebenfalls einzugehen.

Wenn auch heute steuerliche Überlegungen bei Betrachtung der Wirtschaftsbeziehungen zum Ausland oftmals an erster Stelle stehen, so ist es doch nicht ausschließlich die Anziehungskraft eines niedrig besteuerten Landes, die einen Unternehmer bei der Wahl des Standortes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit leitet. Vor den Fragen des Wachstums und der Rentabilität steht bei einer Investition im Ausland die Sicherheit. Was nützen große Wachstumschancen und eine überdurchschnittliche Rentabilität, wenn der ausländische Staat das Grundrecht des Eigentums mißachtet? ³⁾ Bei Investitionen in der Schweiz ist dem Erfordernis der politischen Sicherheit in höchstmöglichem Maße genüge getan.

Einige Ausführungen über die historische Entwicklung und die heutige staatspolitische und steuerliche Situation der Schweizerischen Eidgenossenschaft, welche seit über 100 Jahren an keinem Krieg mehr beteiligt war, mögen dies veranschaulichen.

3) Die gleiche Auffassung vertritt z.B. Alfons Schmid in seiner Dissertation, wenn er ausführt: "Ein sehr großes Gewicht kommt der wirtschaftlichen und politischen Stabilität zu, die sich in der Regel in einer harten, frei konvertiblen Währung, in einem freien Goldhandel, niedrigen Zinssätzen, Fehlen einer Verstaatlichungs- und Enteignungsgefahr u.s.f. widerspiegelt". Schmid, Alfons: Die internationale Steuerflucht, Handelshochschule St.Gallen, Dissertation 1961, Seite 6, (künftig abgekürzt: Schmid, A.: Steuerflucht, Seite ...)

I. DIE HEUTIGE STEUERPOLITISCHE SITUATION DER SCHWEIZERISCHEN EIDGENOSSENSCHAFT

Die Aufteilung der Souveränitätsrechte ⁴⁾ zwischen Bund und Kantonen hat bis heute die Steuerhoheit grundsätzlich den Kantonen überlassen, so daß bei Gründung deutscher Unternehmen in der Schweiz zuerst das kantonale Steuerrecht Aufmerksamkeit verdient. Zugeständnisse seitens der Kantone an den Bund erfolgten 1815 durch die Einführung der Kriegsteuer und 1961 durch die Einführung der Kriegsgewinnsteuer als Bundessteuern, welche noch heute in der Wehrsteuer weiter leben.

Die historisch bedingte Uneinheitlichkeit des schweizerischen Steuerrechts mit all ihren Auswirkungen auf die Wirtschaftsbeziehungen zum Ausland ist weiterhin durch die Steuerautonomie einzelner Gebietsteile - Bezirke und Gemeinden charakterisiert welche unabhängig von einander den Bürgern die zu entrichtenden Steuern auferlegen. So werden in den Kantonen Zürich und Bern z. B. neben der kantonalen Staatssteuer auch von einzelnen politischen und religiösen Gemeinden, - so den Schul-, Kirch- und Zivilgemeinden selbständig Steuern erhoben. Auch im Kanton Schwyz gibt es neben der kantonalen Steuer Bezirks- und Gemeindesteuern. Eine andere Steuerhäufung findet sich in den Kantonen Obwalden, Nidwalden, Glarus, Zug und Graubünden; hier werden Dorfschafts-, Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeindesteuern erhoben.

Im Stadtstaat Basel-Stadt besitzen außer dem Kanton selbst die Gemeinden Riehen und Bettingen sowie die katholische und die evangelisch-reformierte Kirche selbständige Steuerhoheit.

Als wesentliche Auswirkung der steuerlichen Souveränität der 26 Kantone zeigt sich in gewisser Hinsicht ein "Steuerwettstreit". "Letzten Endes gebietet gerade die Sorge um die Erhaltung und Steigerung der eigenen Finanzkraft, daß der Kanton die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit nicht aus den Augen verliert und eine unerwünschte Steuerflucht verhindert. Vor allem jene Kategorien von Steuerpflichtigen, denen eine Abwanderung verhältnismäßig am leichtesten fällt, weil sie beruflich oder geschäftlich an keinen Ort gebunden sind, sind steuerlich besonders vorsichtig anzufassen, d. h. immer mit einem offenen Blick auf die Steuerbelastungen in anderen Kantonen". ⁵⁾

⁴⁾ Vgl. Blumenstein, Ernst: Grundriß des Schweizerischen Steuerrechts, Bd. I, System des Steuerrechts, 2. Auflage, Zürich 1951, Seite 29, (künftig abgekürzt: Blumenstein, E.: System, Seite ...)

Weidmann, H.: Der Steuerwettstreit der Kantone. In: Steuer-Revue, Jg. 14 (1959), Seite 307, Bern

II. DER EINFLUSS DER BESTIMMUNGEN DES DEUTSCHEN AUßENWIRTSCHAFTSGESETZES UND DES SCHWEIZERISCH-DEUTSCHEN NIEDERLASSUNGSVERTRAGES AUF DIE INVESTITIONEN DEUTSCHER UNTERNEHMER IN DER SCHWEIZ

a) KAPITALVERKEHR

Bei den grundlegenden Erwägungen vor Aufnahme wirtschaftlicher Tätigkeit deutscher Unternehmen in der Schweiz müssen neben der steuerlichen Belastung als Hauptfaktor der Entscheidung die Bestimmungen des deutschen Außenwirtschaftsgesetzes, des schweizerisch-deutschen Niederlassungsvertrages und anderer Vorschriften, welche Aufenthalt und Erwerbstätigkeit von Ausländern (Deutschen) in der Schweiz regeln, in Betracht gezogen werden.

Am 1. September 1961 sind die alliierten Devisenbewirtschaftungsgesetze durch das Außenwirtschaftsgesetz abgelöst worden. Danach kann die Bundesregierung im Benehmen mit der Bundesbank Kapital- und Devisenverkehr regeln. Für die wirtschaftliche Tätigkeit deutscher Unternehmen in der Schweiz zeigt insbesondere § 22 AWG eine wichtige Grenze auf: ⁶⁾

- (1) Rechtsgeschäfte zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden können beschränkt werden, wenn sie
 1. den entgeltlichen Erwerb von Grundstücken in fremden Wirtschaftsgebieten und von Rechten an solchen Grundstücken,
 2. den entgeltlichen Erwerb ausländischer Wertpapiere durch Gebietsansässige,
 3. den entgeltlichen Erwerb von Wechseln, die ein Gebietsfremder ausgestellt oder angenommen hat, durch Gebietsansässige,
 4. die Unterhaltung von Guthaben bei Geldinstituten in fremden Wirtschaftsgebieten durch Gebietsansässige oder
 5. die Gewährung von Darlehen und sonstigen Krediten sowie die Gewährung von Zahlungsfristen an Gebietsfremde zum Gegenstand haben,
- (2) Ferner kann für Inhaber- und Orderschuldverschreibungen, die ein Gebietsfremder ausgestellt hat und in denen die Zahlung einer bestimmten Geldsumme versprochen wird, das öffentliche Anbieten zum Verkauf im Wirtschaftsgebiet beschränkt werden.

⁶⁾ Bayerische Vereinsbank: Außenwirtschaftsgesetz mit Durchführungsordnung, Leitfaden für die Praxis, München 1962.

(3) Beschränkungen nach Absatz (1) sind zulässig, um das Gleichgewicht der Zahlungsbilanz sicherzustellen. Beschränkungen nach Absatz (2) sind zulässig, wenn sie erforderlich sind, um erheblichen nachteiligen Auswirkungen auf dem Kapitalmarkt vorzubeugen oder entgegenzuwirken.

Andere Grenzen sind weder im Grundgesetz noch in einem anderen deutschen Gesetz gesetzt. Auch die Schweiz gewährt für Kapitaltransfer im allgemeinen völlige Freiheit. Erwähnenswert ist jedoch das Gentleman-Agreement der Schweizerischen Nationalbank mit allen schweizerischen Banken, die in die Schweiz einströmenden oder bereits in der Schweiz liegenden ausländischen Gelder unter gewissen Voraussetzungen abzuwehren, bzw. zu vermindern, bestimmte Limitare, dürfen nicht verzinst werden.

Obligationen, Aktien und Guthaben aller "Fremdrentenbanken", die in der Schweiz ihren Sitz haben, jedoch mit ausländischem Kapital ausgestattet sind, fallen nicht unter das erwähnte Gentleman-Agreement.

b) GEWERBEFREIHEIT

In der Schweiz ist die Handels- und Gewerbefreiheit in Artikel 11 Absatz 1 der Bundesverfassung (BV) gewährleistet: "Die Handels- und Gewerbefreiheit ist im ganzen Umfang der Eidgenossenschaft gewährleistet, soweit sie nicht durch die Bundesverfassung und die auf ihr beruhende Gesetzgebung eingeschränkt ist".

Auf Grund des Rechtsverhältnisvertrages vom 31. Oktober 1910 ist die Gewerbefreiheit in der Schweiz den deutschen Staatsangehörigen ebenfalls zugesichert⁷⁾. Einschränkungen bestehen lediglich in einzelnen Branchen, insbesondere in der Uhren-

7) "Die Angehörigen jedes vertragschließenden Teiles sollen in dem Gebiete des anderen Teiles in Ansehung ihrer Person und ihres Eigentums den gleichen Rechtsschutz wie die Inländer genießen. Auch sollen sie dort betragt sein, in gleicher Weise und unter denselben Bedingungen und Voraussetzungen wie die Inländer jede Art von Gewerbe und Handel auszuüben, ohne anderen oder höheren Auflagen, Abgaben, Steuern oder Gebühren irgendwelcher Art unterworfen zu sein als die Inländer".

In: Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen 1848-1947, Bd. 11, Staatsverträge, Seite 622, Originaltext von Artikel 1 des Vertrages zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Deutschen Reiche betreffend Regelung von Rechtsverhältnissen der beiderseitigen Staatsangehörigen im Gebiet des anderen vertragschließenden Teiles, abgeschlossen am 31.10.1910.

Im Schreiben vom 13.5.1955 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung folgendes ausgeführt:

und Strickereiindustrie, im Hotel- und Wirtschaftsgewerbe ⁸⁾. Daneben bestehen gewerbepolizeiliche Beschränkungen kantonaler Natur, z.B. Bewilligungspflicht für Kliniken, Kurhäuser, Vermittlungsgewerbe, im Inkassogeschäft und im Wert-

Fortsetzung der Fußnote 7 von Seite 4:

- "1. Was zunächst einmal die Gültigkeit des Rechtsverhältnisvertrages vom 31. 10. 1910 betrifft, so besteht keinerlei Zweifel, daß die Schweiz diesen Vertrag als formell gültig betrachtet. Wohl hat die Schweiz nach dem 1. Weltkrieg den Vertrag gleichzeitig mit dem Niederlassungsvertrag von 1909 gekündigt. Damals wurde aber ausdrücklich festgestellt, daß bis zum Abschluß eines neuen Niederlassungsvertrages - zu dem es bisher nicht gekommen ist - die Verträge von 1909 und 1910 von drei Monaten zu drei Monaten weiter gelten sollten. Die deutschen Behörden haben nun allerdings kürzlich wegen der Frage der Verbindlichkeit des Rechtsverhältnisvertrages gewisse Schwierigkeiten gemacht. Sie wiesen nämlich darauf hin, daß der Vertrag wohl völkerrechtlich weiterhin gültig sei, daß aber die staatsrechtliche Verbindlichkeit seinerzeit durch die Kündigung dahin gefallen sei, ohne daß der provisorisch verlängerte Vertrag neu publiziert worden sei. Daraus schließen die Behörden der Bundesrepublik Deutschland ein Auseinanderklaffen der völkerrechtlichen und staatsrechtlichen Verbindlichkeit. Wir haben durch unsere Gesandtschaft in Bonn darauf aufmerksam gemacht, daß schweizerischerseits die deutscherseits geltend gemachte Einwendung an der Gültigkeit des Vertrages nichts zu ändern vermöge. Es sei, wenn überhaupt, ausschließlich Sache der deutschen Behörden, dafür zu sorgen, daß die staatsrechtliche Verbindlichkeit des Vertrages mit der völkerrechtlichen in Einklang stehe. Praktische Schwierigkeiten auf dem Niederlassungssektor haben sich allerdings bisher noch nicht ergeben, doch ist nicht ausgeschlossen, daß vor allem in innerdeutschen Gerichtsverfahren, in denen der Vertrag von 1910 angerufen würde, ein deutsches Gericht die Unverbindlichkeit des Vertrages feststellen würde. Zusammenfassend kann zur Frage der Gültigkeit des Vertrages von 1910 gesagt werden, daß schweizerischerseits dieser Vertrag als nach wie vor verbindlich betrachtet wird.
2. Was das Verhältnis des Vertrages zum internen Steuerrecht betrifft, so ist klar, daß der Vertrag grundsätzlich der internen deutschen Steuergesetzgebung vorgeht. Bezüglich des Doppelbesteuerungsabkommens von 1931 liegen die Verhältnisse so, daß die beiden Verträge nebeneinander bestehen; sie haben zwei verschiedene Materien zum Gegenstand, in dem sich das Doppelbesteuerungsabkommen über die Ausscheidung der Besteuerungskompetenzen, der Rechtsverhältnisvertrag dagegen über das Problem der steuerlichen Gleichbehandlung ausspricht". Zitiert bei Locher, Kurt: Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, Textausgabe und Praxis, Loseblattsammlung, Basel Stand 1963 B § 3 IV Nr. 4 (4)

8) Vgl. Bundesbeschluß über die Bewilligungspflicht für die Eröffnung und Erweite-

papierhandel. Aufenthalt und Niederlassung von Ausländern sind in der Schweiz bundesgesetzlich geregelt. Für Ausländer mit deutscher Staatsangehörigkeit gelten außerdem die Bestimmungen des schweizerisch-deutschen Niederlassungsvertrages⁹⁾ und das Bundesgesetz über Aufenthalt und Niederlassung der Ausländer vom 26.3.1931¹⁰⁾.

Nach diesen Bestimmungen wird einem Deutschen, auch wenn er dauernd in der Schweiz bleiben will, zunächst nur eine Aufenthaltsbewilligung erteilt. Es ist bemerkenswert und entspricht dem § 22 AWG, daß als Kriterien zur Beurteilung von Aufenthaltsgenehmigungsanträgen die Bewilligungsbehörden die geistigen und wirtschaftlichen Interessen der Schweiz, den Grad der Überfremdung und die Lage des Arbeitsmarktes zu beachten haben. Zur Ausübung von Handel und Gewerbe bedarf es unumgänglich einer fremdenpolizeilichen Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung.

Im Besitz einer schweizerischen Niederlassungsbewilligung sind deutsche Staatsangehörige in ihrer Erwerbstätigkeit in der Schweiz keinen fremdenpolizeilichen Beschränkungen unterworfen und rechtlich, abgesehen von den politischen Rechten und der militärischen Dienstpflicht, dem Schweizer Bürger praktisch gleichgestellt¹¹⁾. Die gleiche Auffassung vertritt auch Dober¹²⁾. "Auf Grund des liberalen Wirtschaftssystems der Schweiz gibt es bei Gründung von Unternehmen, die von Ausländern beherrscht werden, keine nennenswerten Schwierigkeiten. Gewisse Behinderungen ergeben sich bei der Einstellung von leitenden ausländischen Angestellten. Es darf aber gesagt werden, daß auch diese Probleme lösbar sind. Entsprechend der federalistischen Struktur der Schweiz ist darum nicht jeder Kanton gleich geeignet. Ganz allgemein liegen für ein neues Unternehmen besondere Probleme im Arbeitsmarkt. Es zeigt sich jedoch immer wieder, daß eine moderne, aufgeschlossene Sozialpolitik diese Frage weitgehend von selbst löst".

Fortsetzung der Fußnote 8 von Seite 5:

runng von Gasthöfen vom 22.10.1948 Bundesblatt 1948 III Seite 474

9) Niederlassungsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Deutschen Reich vom 13. November 1909, Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen 1848 - 1947, Bd. 11, Seite 615

10) Bereinigte Sammlung ..., Bd. 1, Seite 121; beachte auch Bundesgesetz vom 8.10.1948 als Änderungsgesetz zum Bundesgesetz vom 26.3.1931

11) Fromer, Leo/Speiser, Thomas; Schweiz, Seite 16. In: Internationale Steuern, 2. Lieferung, 2. Auflage, Mondorf/Rhein 1961 (künftig abgekürzt: Fromer/Speiser; Schweiz, Seite ...)

12) Dober, Willy; Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz. In: Wirtschaftsprüfung, 1962, Seite 615

III. DIE SCHWEIZ ALS BEVORZUGTES INVESTITIONSLAND FÜR DEUTSCHE UNTERNEHMER

Die Schweiz übt seit langem eine besondere Anziehungskraft als Kapitalanlageland aus. In den letzten Jahren hat aber die Zahl der ausländischen Neugründungen derart zugenommen, daß bereits von einem eigentlichen "Gründungsboom" gesprochen wird¹³⁾.

Mitte 1961 sollen nach amerikanischen Quellen über 2500 von Ausländern beherrschte schweizerische juristische Personen bestanden haben, davon rund 1000 von Amerikanern und rund 100 von Deutschen beherrschte¹⁴⁾. Deutlich tritt die Entwicklung in den aus dem Kanton Zug bekannten Zahlen hervor¹⁵⁾. Von 1945-1960 ist die Zahl der im Kanton Zug eingetragenen Gesellschaften (Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) von 27 auf 62 gestiegen. Am Zuwachs von 435 partizipieren die Betriebsgesellschaften mit 69 und die Holding- und Komizilgesellschaften mit 366. Allein im Jahre 1960 betrug der Zuwachs im Kanton Zug 204 Gesellschaften, wovon der weit überwiegende Teil wiederum auf die letztgenannte Gruppe entfiel. 1961 wurden in der ganzen Schweiz 340 neue Aktiengesellschaften (hiervon 596 Holdinggesellschaften) und 224 neue Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet¹⁶⁾. Im Jahre 1962¹⁶⁾ erfuhren die Neugründungen eine weitere Zunahme: 3307 Aktiengesellschaften und 241 Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Einzelne Kantone haben daran mit einem beachtlichen Nettozuwachs (Neugründungen abzüglich Löschungen) Anteil:

Kanton:	%	Nettozuwachs 1962 ¹⁶⁾			
		AG		GmbH	
		abs.	%		abs.
Zug	36	295	62		49
Tessin	22	381	-		-
Glarus	-	-	54		13
Graubünden	21	242	48		24
alle Kantone	9	3228	8		149

13) Locher, Kurt; Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Neue Zürcher Zeitung vom 29.12.1962 Nr. 5190 und Fernausgabe vom 3.1.1963

14) Zit. im Rechenschaftsbericht des Regierungsrates des Kantons Zug für 1960, Seite 233 und Seite 234

15) Eidgenössisches Statistisches Amt; Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Jahre 1961. In: Die Volkswirtschaft, März 1962, S.139

16) In: Schweizerisches Handelsamtsblatt, Nr. 23 vom 29.1.1963, Seite 284

Auch aus der deutschen Statistik läßt sich erkennen, daß die Schweiz ein bevorzugtes Investitionsland ist. Von den deutschen Gesamtinvestitionen im Ausland entfielen 1961 auf Europa 1747,7 Millionen. Davon hatte die Schweiz mit 466,6 Millionen den größten Anteil, gefolgt von Österreich mit 444,1 Millionen und Frankreich mit 200,8 Millionen DM. Der Rest verteilt sich auf 12 andere europäische Länder.¹⁷

Neben der mäßigen Besteuerung sind vier weitere Gründe für den Vorrang der Schweiz als Kapitalanlageland zu nennen:

a) DAS GRUNDSÄTZLICHE INTERESSE DER SCHWEIZ AN INTERNATIONALEN KAPITALANLAGEN

Die Schweiz ist grundsätzlich an internationalen Kapitalanlagen interessiert, und zwar nicht nur als potentieller Kapitalgeber oder -Vermittler. Sie folgt hierbei der Überzeugung, daß die Erhöhung der internationalen Kapitalanlagen die zwischenstaatlichen Wirtschaftsbeziehungen und damit den internationalen wirtschaftlichen Wohlstand steigert, was zumindest mittelbar dem Außenhandel der Schweiz und dem für sie notwendigen Fremdenverkehr zugute kommt. Obwohl die Schweiz als Zufluchtsort ausländischer Gütern teilweise nur das ausstellt, was ihr von anderer Seite kurz- oder langfristig anvertraut wurde, so ist der Vorteil, welchen solche Erträge aus Kapitalanlagen, Lizenzeinnahmen, Versicherungsgebühren und Dienstleistungen erbringen, für die schweizerische Kapitalbilanz ein Stimulus, das die positive Einstellung gegenüber internationalen Kapitalanlagen in der Schweiz entscheidend befruchtet hat.

b) DIE GÜNSTIGE LAGE DER SCHWEIZ ALS DEUTSCHLANDS NACHBAR

Die in Bezug auf Deutschland besonders günstigen geographischen Gegebenheiten sollen kurz betrachtet werden. Zürich, die größte Schweizer Stadt und zugleich der führende Bankplatz, ist z. B. von München aus in weniger als 10 Minuten Flugzeit zu erreichen. In Verbindung mit dieser Gunst der Lage fällt der sprachliche Vorteil ins Gewicht; etwa drei Viertel der schweizerischen Bevölkerung ist deutschsprachig. Der Rest verteilt sich auf die drei anderen offiziellen Landessprachen (französisch, italienisch, räthisch),

c) DIE SCHWEIZ ALS BRÜCKE VON EWG ZU EFTA

Unter den Gründen, die für deutsche Investitionen in der Schweiz sprechen, ist auch die Möglichkeit zu erwähnen, etwaige Schwierigkeiten im Wirtschaftsverkehr mit

¹⁷ In Bundesanzeiger Nr. 38, 1962, S. 9; über Import und Export in 1962 von der EKD in die Schweiz und umgekehrt vergl. Bundesanzeiger, Nr. 56, 1963, Seite 3

EFTA-Staaten durch die Errichtung einer Tochtergesellschaft in der Schweiz zu umgehen. Einer Produktion innerhalb der betreffenden Wirtschaftsräume anstelle eines Exports dorthin kommt heute besondere Bedeutung zu. Die Schweiz nimmt daher als Stützpunkt in der EFTA-Zone im Rahmen einer Fertigungs- oder Vertriebsgesellschaft oder als Sitz einer Holdinggesellschaft, welche die Beteiligungen in anderen Staaten kontrolliert, einen wichtigen Platz in den Überlegungen der deutschen Unternehmer und Steuerberater ein. "Vor diesen Problemen stehen heute nicht mehr allein die ganz großen Gesellschaften, die - wie Geschäftsberichte und Konzernschaubilder eindeutig beweisen - bereits seit einigen Jahren wieder in allen wichtigen Ländern durch Tochtergesellschaften vertreten sind; diese Entscheidung tritt im Zeichen der internationalen Arbeitsteilung in steigendem Maße auch an die Direktionen von mittleren Unternehmen heran".¹⁸⁾

d) DIE DERZEITIGE GUNST DER KONJUNKTURVERHÄLTNISSE IN DER SCHWEIZ

Die Vorrangstellung der Schweiz als Investitionsland wird nicht zuletzt durch die derzeitige Hochkonjunktur in der Schweiz beeinflusst. Die konjunkturellen Verhältnisse der Schweiz sind seit langem von einer anhaltenden Vollbeschäftigung getragen. So führt Dober aus: "Die schweizerische Industrie ist zur Zeit - und aller Voraussicht nach auf längere Dauer - mit Aufträgen derart überlastet, daß sie ihre Verkaufsprogramme nur sehr langfristig aufstellt. Anzeichen eines Konjunkturrückganges sind in der Schweiz auch bei verminderter Zuwachsrates nicht ersichtlich".¹⁹⁾

Diese letzteren Überlegungen fallen bei Gründung von Nicht-Produktionsunternehmen in der Schweiz weniger ins Gewicht. Für Finanz- und Holdinggesellschaften ist auch eine Verschlechterung der Steuersituation von geringerer Bedeutung; derartige Gesellschaften können notwendigenfalls ohne großen Aufwand an einen günstigeren Standort verlegt werden.

Zusammenfassend kann man sagen, daß die wirtschaftliche Tätigkeit deutscher Unternehmer in der Schweiz einen fruchtbaren Boden vorfindet.

18) Rädler-Wechsler: Steuerliche Überlegungen bei Errichtung einer Tochtergesellschaft in der Schweiz. In: Steuer und Wirtschaft, Jg. 37 (1960), Spalte 393

19) Dober, Willy: Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz. In: Die Wirtschaftsprüfung, 1962, Seite 609 und Seite 615

2. KAPITEL: DIE GESELLSCHAFTSFORMEN NACH SCHWEIZERISCHEM HANDELSRECHT UND DIE WESENTLICHEN UNTERSCHIEDE ZUM DEUTSCHEN GESELLSCHAFTSRECHT

Die schweizerischen handelsrechtlichen Bestimmungen befinden sich im Obligationenrecht (OR) vom 30. März 1911, revidiert am 18. Dezember 1936.

Für die Gründung von Unternehmen in der Schweiz sind insbesondere die dritte Abteilung (Handelsgesellschaften und Genossenschaften) und die vierte Abteilung (Handelsregister, Geschäftsfirmer und kaufmännische Buchführung) von Bedeutung.

Dober²⁰⁾ nennt drei wesentliche Voraussetzungen zur Unternehmensgründung in der Schweiz:

1. Anmeldung der Firma beim Handelsregisteramt
2. Nennung des Geschäftsdomizils
3. Nennung der unterschreibungsberechtigten Vertreter.

Dabei dürfen die von Kanton zu Kanton oft recht beachtlichen Unterschiede nicht übersehen werden. Es ist deshalb notwendig, hier auf die Praxis der Handelsregisterämter, auf Steuergesetzgebung und Steuerpraxis hinzuweisen.

Die Firma kann grundsätzlich frei gewählt werden, muß aber in ihrem Inhalt der Wahrheit entsprechen; sie darf keine Täuschungen verursachen und keinem öffentlichen Interesse zuwiderlaufen.

Auf eine nationale Zugehörigkeit hinweisende Bezeichnungen sind nur unter besonderen Umständen gestattet. Die Worte "Werk" und "Fabrik" dürfen nur dann verwendet werden, wenn das Unternehmen, das sie in ihre Firma aufnehmen möchte, dem Eidgenössischen Fabrikgesetz unterstellt ist (das gilt nicht für das Wort "Fabrikation").

Außer der Möglichkeit des Einzelunternehmens stellt das schweizerische Recht demjenigen, der in der Schweiz wirtschaftlich tätig werden und investieren will, eine Reihe von Gesellschaftsformen zur Verfügung, welche im wesentlichen denjenigen Gebilden entsprechen, wie sie in den umliegenden Ländern, insbesondere in Deutschland und Österreich gebräuchlich sind. Das Einzelunternehmen mag im folgenden außer Acht gelassen werden, da es für die Errichtung deutscher Unternehmen in der Schweiz kaum geeignet ist und in der Praxis nicht verwendet wird. Als Grund dafür kann die persönliche Haftung und die Notwendigkeit, einen in der Schweiz wohnhaften, allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer zu bestellen, angeführt werden.

²⁰⁾ Dober, Willy: Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz, In: Die Wirtschaftsprüfung, 1962, Seite 609

I. HANDELSGESELLSCHAFTEN OHNE EIGENE RECHTSFÄHIGKEIT

Diesen seien nur ein paar kurze Bemerkungen gewidmet. Analog der deutschen offenen Handelsgesellschaft (§§ 105-160 HGB) und der Kommanditgesellschaft (§§ 161-177 HGB) kennt das schweizerische Obligationenrecht (OR) als Handelsgesellschaften, welche unter einer gemeinsamen Firma auftreten, ohne jedoch eigene Rechtspersönlichkeit zu besitzen, die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft (Artikel 552 ff. OR).

II. HANDELSGESELLSCHAFTEN MIT EIGENER RECHTSFÄHIGKEIT

Wie im deutschen Handelsrecht besitzen im Obligationenrecht die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Genossenschaft eigene Rechtsfähigkeit.

a) DIE AKTIENGESELLSCHAFT (Art. 620-763 OR)

Zur Gründung einer schweizerischen Aktiengesellschaft genügen drei Gründer, während das deutsche Recht fünf Personen erfordert. Hierin liegt offensichtlich ein Vorteil der schweizerischen Regelung, wenn man bedenkt, wieviele Schwierigkeiten rein persönlicher Art bei der Gründung einer Aktiengesellschaft im Ausland auftreten können. Die drei erforderlichen Gründungsmitglieder können entweder natürliche oder juristische Personen sein. Die Mindesthöhe des Grundkapitals beträgt rund die Hälfte der nach der deutschen Vorschrift erforderlichen Summe, nämlich Fr. 50 000. -, wovon wiederum wenigstens Fr. 20 000. - bar einbezahlt oder durch Sacheinlagen gedeckt sein müssen. Die Aktien lauten im allgemeinen auf einen festen Betrag (mindestens Fr. 100. -); sie können als Namens- oder Inhaberaktien ausgestaltet werden. Auf den Inhaber lautende Aktien dürfen erst nach restloser Erfüllung der Einzahlungspflicht ausgegeben werden, bei Namensaktien genügt es, wenn 20 % des Nennwertes einbezahlt sind. In der Satzung ist auch die Schaffung vinkulierter Namensaktien möglich. Quotenaktien oder Aktien ohne Nennwert gibt es im schweizerischen Recht nicht.

Für eine deutsche Unternehmung, die Beteiligungen in der Schweiz erwerben will, mag es von Interesse sein, daß sich dort während der letzten Jahre in vielen Industriezweigen eine Vorliebe für die vinkulierte Namensaktie bemerkbar gemacht hat. Diese Aktienkategorie schafft die Möglichkeit, der Verwaltung das statutarische Recht zu verleihen, die Übertragung von Aktien ohne Angaben zu verweigern. "Diese Maßnahme wurde namentlich getroffen, um unerbetenen Aktienerwerb durch

ausländische Konkurrenzunternehmen und dadurch deren Einflusnahme oder wenigstens Informationsmöglichkeit zu verhindern". 21)

Nach deutschem Recht muß eine Aktiengesellschaft drei Organe besitzen: Hauptversammlung, Vorstand und Aufsichtsrat. Der schweizerischen Rechtsform genügen zwei Organe: Generalversammlung und Verwaltungsrat. Der wesentliche Bestandteil der Aktiengesellschaft ist die Generalversammlung der Aktionäre. Ihr räumt das Gesetz eine Reihe unübertragbarer Befugnisse ein, z.B. Satzungsänderung, Wahl des Verwaltungsrates und des Abschlußprüfers sowie Beschlußfassung über die Gewinnverteilung. Dem deutschen Vorstand entspricht der schweizerische Verwaltungsrat. Da ein Aufsichtsrat mit beratender und überwachender Funktion fehlt, liegt die gesamte Leitung eines Unternehmens, die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Aktiengesellschaft in den Händen des Verwaltungsrates. Hat der schweizerische Verwaltungsrat mehrere geschäftsführende Direktoren, kann er so manche Aufgabenstellung auch mit derjenigen des deutschen Aufsichtsrates vergleichen. Der Verwaltungsrat besteht, wie die Institution des Vorstandes oder Aufsichtsrates, zumeist aus mehreren Mitgliedern. Im Gegensatz zum deutschen Recht müssen sämtliche Verwaltungsratsmitglieder Aktionäre der betreffenden Gesellschaft sein. Ist das Organ des Verwaltungsrates nur durch eine einzelne Person vertreten, so muß sie entsprechend der schon früher angesprochenen schweizerischen Rücksichtnahme auf "Wahrung der geistigen und wirtschaftlichen Interessen der Schweiz" den Grad der Überfremdung und die Lage des Arbeitsmarktes in der Schweiz wahrhaftig sein und das schweizerische Bürgerrecht besitzen. Besteht bei größeren Gesellschaften die Notwendigkeit, den Verwaltungsrat mit mehreren Personen zu besetzen, so muß darauf geachtet werden, daß die Mehrheit der Verwaltungsratsmitglieder in der Schweiz hat und das schweizerische Bürgerrecht besitzt. Holding-Aktiengesellschaften, auf die in den Artikeln 671 und 711 OR verwiesen ist, können beim schweizerischen Bundesrat eine Ausnahmegenehmigung von obigen Vorschriften beantragen. Voraussetzung zur Genehmigung eines solchen Antrages ist jedoch, daß die Mehrheit der Unternehmungen, an denen die Holdinggesellschaft beteiligt ist, sich im Ausland befindet.

"Eine solche Bewilligung kann aber, wie sich in der Praxis gezeigt hat, meist nicht von Anfang an, sondern erst nach Ablauf einiger Jahre erhältlich gemacht werden, da der Nachweis der geschilderten Beteiligungsverhältnisse verlangt wird". 22) Für die übrigen Aktiengesellschaften ist eine Befreiung von der Bestimmung, daß wenigstens ein zur Vertretung der Gesellschaft befugtes Mitglied der Verwaltung seinen Wohnsitz in der Schweiz haben muß, nicht möglich. Als Ausweg läßt die Praxis verlässliche Treuhänder, die im Rahmen von Gesetz und Statuten ihre Funktionen erfüllen, als Verwaltungsratsmitglieder zu. Nichts steht nämlich dem im Wege, daß

21) J. Vontobel & Co.: Kapitalanlagen in der Schweiz, Zürich 1959, Seite 41

22) J. Vontobel & Co.: Kapitalanlagen in der Schweiz, Zürich 1959, Seite 45

die Aktien nahezu ausschließlich in ausländischen Händen liegen. Wie die deutsche Hauptversammlung den Abschlußprüfer wählt, bestellt die schweizerische Generalversammlung einen oder mehrere Revisoren als Kontrollstelle.²³⁾ Die Revisoren dürfen weder Verwaltungsräte noch sonst Angestellte der Gesellschaft sein. Juristische Personen können ohne weiteres als Kontrollstelle gewählt werden. Die Amtsdauer darf erstmals ein Jahr, später höchstens drei Jahre betragen. Eine besondere Situation ergibt sich für die Kontrollstelle aus der Tatsache, daß das Gesetz keine Fachleute als Revisoren verlangt. Dazu schreibt Dober: "So können und werden in der Tat als Kontrollstelle Personen bezeichnet, die weder ihre gesetzliche Aufgabe kennen, noch über Buchhaltungs- und Revisionskenntnisse verfügen und sich vor allem der Verantwortung ihres Mandates nicht bewußt sind. Wenn auch heute die Zuziehung von Sachverständigen weit verbreitet ist, sind die Ausnahmen - insbesondere bei Familienaktiengesellschaften - noch recht zahlreich, sei es, daß das Mandat irgendeinem Freund oder gar der Ehefrau des Hauptaktionärs zugehalten wird. Auf diese Art und Weise wird die Pflicht zur Wahl einer Kontrollstelle zur reinen Farce".²³⁾ In den Artikeln 728 und 729 OR sind die Aufgaben der Kontrollstelle umrissen. Nach 728 OR ist zu prüfen, ob sich die Gewinn- und Verlustrechnung und die Bilanz in Übereinstimmung mit den Büchern befinden, ob diese ordnungsgemäß geführt sind und ob die Darstellung des Geschäftsergebnisses und der Vermögenslage den gesetzlichen Bewertungsgrundsätzen bzw. "allfälligen besonderen Vorschriften der Statuten" entsprechen. Nach 729 OR muß die Kontrollstelle der Generalversammlung über die Durchführung ihrer Prüfung einen schriftlichen Bericht erstatten. Erst dann kann diese die Bilanz und die Erfolgsrechnung billigen und über die Gewinnverwendung beschließen. "In diesem Bericht haben die Revisoren nach Artikel 729 OR auf Grund der Prüfungsergebnisse

- a) der Generalversammlung Antrag auf Abnahme der Bilanz, mit oder ohne Vorbehalt, oder deren Rückweisung an die Verwaltung zu stellen,
- b) die Vorschläge der Verwaltung über die Gewinnverteilung zu begutachten".²³⁾

Eine Pflicht zur Veröffentlichung der von der Kontrollstelle geprüften Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung besteht nur bei Banken, nicht aber bei den sonstigen Aktiengesellschaften.

b) DIE KOMMANDITAKTIENGESELLSCHAFT (Art. 764-771 OR)

Die Kommanditaktiengesellschaft ist wie die Aktiengesellschaft im Obligationenrecht geregelt. Sie unterliegt im wesentlichen denselben Bestimmungen wie die Aktiengesellschaft. Die Verwaltung setzt sich aus den unbeschränkt haftenden Mitgliedern zusammen. Diese sind in den Statuten (das OR verwendet anstelle des Wor-

²³⁾ Dober, Willy: Die aktienrechtliche Kontrollstelle, In: Schweizerische Aktiengesellschaft (SAG), Jg. 31 (1958/59), Seite 210

res Satzung "Statut") zu benennen und namentlich mit Wohnsitz und Staatsangehörigkeit in das Handelsregister einzutragen. Die Aktionäre können unter Ausschluss der unbeschränkt haftenden Gesellschafter die Kontrolle einer besonderen Aufsichtsstelle übertragen. Diese Gesellschaftsform kommt in der Praxis kaum vor, so daß hier auf eine nähere Erläuterung verzichtet werden kann.

c) DIE GESELLSCHAFT MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG (Art. 772 ff. OR)

Die Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung wurde in das schweizerische Obligationenrecht erst durch die Revision vom 18. Dezember 1886 eingeführt. "10 Jahre später standen einer Anzahl von 18801 Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von über 7 Mrd. Franken nur 1025 Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem Stammkapital von 20 Mio. Fr. gegenüber".¹⁴ Die ursprünglich wichtigste Funktion der GmbH bestand darin, als Ersatzinstitut für alte Aktiengesellschaften zu dienen, die den Erfordernissen des neuen Aktienrechtes von 1886 nicht mehr entsprachen, insbesondere für solche, die das gesetzliche Mindestaktienkapital von Fr. 50 000. - nicht aufbringen konnten. Die besondere wirtschaftliche Bedeutung der GmbH im Hinblick auf das hier gestellte Thema liegt in den Steuervorteilen, die diese Rechtsform mit in Deutschland wohnhaften Gesellschaften im Rahmen des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 6 DBA) und in Verbindung mit dem schweizerischen Holdingprivileg (Art. 59 WStB) bietet. Diese Fragen werden im Hauptteil der Arbeit sorgfältig untersucht werden; hier interessieren nur **formelle Bestimmungen**.

An einer schweizerischen GmbH können zwei oder mehr natürliche oder juristische Personen beteiligt sein. Im Gegensatz zum deutschen GmbH-Gesetz kennt das schweizerische Obligationenrecht neben einer Mindest- auch eine Höchstgrenze für das Stammkapital. Dieses darf nicht weniger als Fr. 20 000. - und nicht mehr als Fr. 2 000 000. - betragen. Der Betrag einer einzelnen Stammeinlage muß mindestens auf Fr. 1 000. - oder ein Vielfaches davon lauten. Die Stammeinlagen müssen mindestens zur Hälfte bar einbezahlt oder im selben Umfang durch Sacheinlagen gedeckt sein.

Über die Gründung muß, wie bei der Aktiengesellschaft, eine notariell beglaubigte Urkunde ausgestellt werden. Erst die Eintragung mit Name, Wohnsitz und Staatsangehörigkeit jedes einzelnen Gesellschafters führt zur Entstehung der juristischen Person. Die Gesellschafterversammlung entspricht weitgehend der Generalversammlung. Die Vertretung der GmbH im Innen- und im Außenverhältnis steht allen Gesellschaftern gemeinsam zu, sofern nichts Gegenteiliges vereinbart wurde. Sie kann aber auch Geschäftsführern übertragen werden, die nicht Gesellschafter sind. Für die Zusammensetzung und Bestellung der Kontrollstelle gelten die Vorschriften des

¹⁴ J. Vontobel & Co.: Kapitalanlagen in der Schweiz. Zürich 1959. Seite 47

Aktienrechts. Es kann daher darauf verwiesen werden. Die Bestellung eines Verwaltungsrates ist fakultativ.

Für die Schweizer selbst wirkt sich insbesondere die Vorschrift nachteilig aus, daß Name, Wohnort und Staatsangehörigkeit eines jeden Gesellschafters in das Handelsregister eingetragen und publiziert werden müssen, während die Aktionäre - bei gleicher steuerlicher Behandlung - anonym bleiben. Auch die Tatsache, daß die jährlich zu Beginn eines Kalenderjahres der Registerbehörde einzureichende Liste der beteiligten Gesellschafter, ihrer Stammeinlagen und der darauf erfolgten Leistungen, öffentlich ist, läßt die Schweizer, für die ja sowohl bei der AG wie bei der GmbH eine steuerliche Doppelbelastung vorliegt, der Rechtsform der Aktiengesellschaft den Vorzug geben. Ein anderer Nachteil ist die Tatsache, daß die GmbH-Gesellschafter über ihre Stammeinlage hinaus persönlich und solidarisch bis zur Höhe des eingetragenen Stammkapitals haften. ²⁵⁾

d) ZUSAMMENFASSUNG

Versucht man die gesellschaftsrechtlichen Bedingungen, die das schweizerische Obligationenrecht für die Entfaltung wirtschaftlicher Tätigkeit in der Schweiz stellt, zusammenzufassen, so läßt sich folgendes festhalten: Das schweizerische Obligationenrecht verfügt über dieselben Gesellschaftsformen, wie das deutsche Handelsrecht, so daß dadurch einem deutschen Unternehmer vertraute Institute begegnen. Die Erfüllung der zwingenden Normen des Obligationenrechts genügt, damit das betreffende Handelsregisteramt eine Eintragung vornimmt. ²⁶⁾

25) Diese Nachteile spiegeln sich in folgenden Zahlen:

Ende 1961 gaben die schw. Behörden bekannt:

36 251 Aktiengesellschaften besaßen	16 639 632 000 Fr.
1 750 Gesellschaften mit b.H.	145 828 000 Fr.

Eine Gliederung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach Kapitalgrößen bringt zum Ausdruck, daß rund $3\frac{1}{5}$ des Gesellschaftsbestandes mit dem Mindestkapital von Fr. 20 000. - ausgestattet sind, während Firmen mit einem Stammkapital von über 1 Million Franken kaum 2 % des Bestandes darstellen, aber mehr als $2\frac{1}{5}$ des Gesamtkapitals beanspruchen. Die meisten Gesellschaften mit beschränkter Haftung wählten als Standort die Kantone Zürich (403), Bern (247) und Waadt (216).

Eidgenössisches Statistisches Amt; Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Jahre 1961, in: Die Volkswirtschaft. März 1962.

Seite 141 - 143

26) Ich habe diesbezüglich am 20.8.63 am Handelsregisteramt in St.Gallen vorge-sprochen. Zur Eintragung sind lediglich das persönliche Erscheinen sowie die

Für Aktiengesellschaften besteht die Möglichkeit, sowohl Inhaber- als auch Namensaktien zu verwenden. Über die Nationalität und den Wohnsitz der Verwaltungsräte, der Mitglieder der Kontrollstelle sowie der Aktionäre bestehen keine diskriminierenden Vorschriften. Es muß lediglich ein Geschäftsführer mit Wohnsitz in der Schweiz bestellt werden. Die Form der Aktiengesellschaft beschneidet in keiner Weise die Höhe des Gesellschaftskapitals.

Die Form der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist nicht für alle Unternehmungen geeignet, da deren Stammkapital auf maximal 2 Millionen Franken begrenzt ist. Die persönliche Haftung kann bei Wahl einer Kapitalgesellschaft wie in Deutschland ausgeschlossen werden. Als weitere Vorteile zeigen sich die Duldung der Einmann-Gesellschaft sowie mildere Mindestkapitalvorschriften als im deutschen Handelsrecht.

Fortsetzung der Fußnote 26 von Seite 15:

Vorlage der Statuten, des Hinterlegungsscheines (bei Bargründung) oder des Sacheinlagevertrages notwendig. Es erfolgt keine Prüfung.

3. KAPITEL: DAS SCHWEIZERISCHE STEUERSYSTEM

Bisher wurde versucht, die wirtschaftlichen und juristischen Grundlagen der deutsch-schweizerischen Wirtschaftsbeziehungen kurz zu umreißen. Die wesentlichen Unterschiede zwischen dem deutschen und dem schweizerischen Gesellschaftsrecht wurden angedeutet.

Die folgenden Kapitel sind einem Überblick über das schweizerische Steuersystem, soweit es die direkten Steuern betrifft, und der Betrachtung des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens gewidmet.

Jede Gründungs- und Investitionstätigkeit im Ausland und die damit verbundene Gestaltung internationaler Verträge setzt eine genaue Kenntnis des Steuerrechts sowohl des Kapitalherkunfts- als auch des Anlagestaates sowie des zwischen beiden bestehenden Doppelbesteuerungsrechts voraus.²⁷⁾ Die vorliegende Arbeit beschränkt sich auf die direkten Steuern. Nach Rädler, bei dem eine zusammenfassende Übersicht über die Entwicklung des Begriffs der direkten Steuern zu finden ist, geht "die heute übliche Definition, die zugleich in den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Titel des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, RGBl 1934 II S. 38, Anmerkung vom Verfasser) regelmäßig verwendet wird, allein vom Steuergegenstand aus. Direkte Steuern sind danach solche, die vom Einkommen, bestimmten Einkunftsarten, dem Ertrag oder dem Vermögen erhoben werden. Als indirekte Steuern gelten dagegen Verkehr- und Verbrauchsteuern einschließlich der Zölle, also Abgaben, die an einen Rechtsvorgang als Steuerobjekt anknüpfen. Schwierigkeiten bestehen vor allem bei der Abgrenzung der Erbschaftsteuern, die meist den direkten Steuern zugerechnet werden, da die Belastung des Vermögens im Vordergrund steht".²⁸⁾

Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen subsumiert die Erb-

27) Joseph Kaufmann hat in seinem vor der "Deutschen Vereinigung für internationales Steuerrecht" am 4. 12. 1958 in Köln gehaltenen Vortrag "Der Gewinnbegriff in internationaler Sicht" darauf hingewiesen, daß die Vereinheitlichung und reibungslose Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen und erst recht die Anwendung eines multilateralen Abkommens voraussetzen, daß der eine Vertragspartner und die ihm anvertrauten Steuerpflichtigen Kenntnis von den Grundzügen der Steuersysteme der anderen Vertragsstaaten erlangen - ja sogar, daß die Vertragspartner sich über gewisse steuerliche Grundbegriffe einig sind. Aus: Boettcher, Carl; Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns, In: Finanzarchiv, Band 20 (1959/60), Seite 148

28) Rädler, Albert; Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Internationales Steuerelementationsbüro, Amsterdam, 1960, Seite 18 (künftig abgekürzt: Rädler, A.; Die direkten Steuern, S.) Vgl. die dort zitierte zahlreiche Literatur

schaftsteuern nicht unter die direkten Steuern, sondern führt in seinem Titel die Erbschaftsteuern gesondert auf. Ich habe ihnen ebenfalls einen eigenen Abschnitt gewidmet.

1. DIE WICHTIGSTEN DIREKTEN BUNDESSTEUERN

Grundsätzlich stehen dem Bund nur jene Steuerquellen zur Verfügung, die ihm in der Bundesverfassung (BV) ausdrücklich zuerkannt sind. Dazu gehören der Militärpflichtersatz (Artikel 18/4 BV), die Grenzzölle (Artikel 23, 22, 31 BV), die Stempelabgaben (Artikel 41 bis BV) und die fiskalische Belastung des Tabaks (Artikel 41 der BV).²⁹⁾ Unter dem Druck außerordentlicher militärischer und wirtschaftlicher Verhältnisse wurden von der Eidgenossenschaft ohne besondere verfassungsmäßige Ermächtigung weitere Steuern eingeführt.³⁰⁾ Deren wichtigste sind heute die Wehrsteuer sowie die Verrechnungs- und Couponsteuer als direkte Steuern.

a) WEHRSTEUER

"So haben wir denn auch in der Schweiz "der Not gehorchend, nicht dem eigenen Triebe", eine direkte Bundessteuer, nämlich die eidgenössische Wehrsteuer. Diese heißt nicht etwa deswegen "Wehrsteuer" weil sie an die Wehrpflicht des Schweizerbürgers anknüpfen würde (wie dies bei der "Militärpflichtersatzabgabe" der Fall ist), sondern deswegen, weil das Bestehen einer eidgenössischen direkten Steuer mit der Notwendigkeit erhöhter bundesrechtlicher Ausgaben für die Landesverteidigung motiviert wird. Der Ertrag der Wehrsteuer ist aber keineswegs zweckgebunden. Es handelt sich um eine reguläre, normale Steuer die verfassungsrechtlich allerdings die Besonderheit aufweist, daß sie sich bereits seit mehr als 25 Jahren lediglich auf einen befristeten Verfassungszusatz resp. auf Vollmachtenbeschlüsse des Bundesrates und der Bundesversammlung stützt, gemäß dem Grundsatz: "Ce n'est que le provisoire qui dure".³¹⁾

Die Wehrsteuer wird von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes erhoben. Die Veranlagung erfolgt - wie auch bei den kantonalen Steuern - grundsätzlich nach dem Prinzip der Selbsteinschätzung. Weichen die Finanzbehörden von ihr ab, so steht

29) Senn, Bruno: Standort und Steuern mit besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Handelshochschule St. Gallen, Dissertation 1958, Seite 15

30) Higy, Camille: Das schweizerische Steuersystem, Band I, Zürich 1947, Seite 26

31) Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, Heft 12, 1961, Seite 101

dem Steuerpflichtigen ein fein ausgebautes "Einsprache- und Beschwerdeverfahren" zur Verfügung. Der Wehrsteuerbeschuß (WStB) wurde erstmals am 9. 12. 1950 ³²⁾ vom Schweizerischen Bundesrat gefaßt. Nach der derzeitigen schweizerischen Gesetzgebung darf die Wehrsteuer nur bis zum 31. 12. 1964 erhoben werden. Nach diesem Zeitpunkt ist für sie eine neue Grundlage in der schweizerischen Bundesverfassung zu schaffen. ³³⁾ Gemäß Artikel 3 WStB sind zur Entrichtung der Wehrsteuer, abweichende staatsvertragliche Regelung vorbehalten, verpflichtet:

1. die natürlichen Personen,
 - a) die in der Schweiz ihren Wohnsitz haben;
 - b) die sich in der Schweiz aufhalten und hier eine Erwerbstätigkeit ausüben;
 - c) die sich ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit länger als sechs Monate fortgesetzt in der Schweiz aufhalten. Bei Aufenthalt in eigenem Hause wird die Steuerpflicht nach drei Monaten begründet.
Aufenthalt an verschiedenen Orten wird zusammengerechnet. Vorübergehendes Verlassen des Landes oder des eigenen Hauses gilt nicht als Unterbrechung des Aufenthaltes.
2. die juristischen Personen, die in der Schweiz ihren Sitz haben;
3. andere natürliche und juristische Personen sowie ausländische Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die
 - a) Eigentümer oder Nutznießer von in der Schweiz gelegenen Grundstücken sind,
 - b) Gläubiger oder Nutznießer von Forderungen sind, die durch schweizerische Grundstücke oder durch Verpfändung schweizerischer Grundpfandtitel sichergestellt sind,
 - c) Inhaber, Teilhaber oder Kommanditäre von geschäftlichen Betrieben in der Schweiz sind,
 - d) in der Schweiz Betriebstätten unterhalten,
 - e) in der Schweiz eine persönliche Tätigkeit ausüben,
 - f) als Mitglieder der Verwaltung oder als Organe der Geschäftsführung inländischer juristischer Personen Tantiemen erhalten,
 - g) als Mitglieder der Verwaltung inländischer juristischer Personen Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder sonstige Vergütungen beziehen,
 - h) auf Grund eines früheren Dienstverhältnisses aus inländischen öffentlichen Kassen Ruhegehälter, Pensionen, Alters- oder Invalidenrenten beziehen;

32) Vgl. Schweizerische Bundeskanzlei: Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen, Band 56

33) Bis zum Inkrafttreten des Ausführungsgesetzes zu Artikel 41 der Absatz 1 und 3 BV wird die Wehrsteuer nach Maßgabe dieses Beschlusses erhoben. Art. 1 WStB.

4. für die Steuer auf Rückvergütungen und Rabatte auf Warenbezügen überdies die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die in der Schweiz eine Geschäftsniederlassung haben, oder deren Verwaltung hier geführt wird".

Steuerbemessungsgrundlage ist bei natürlichen Personen das Einkommen (Artikel 21 WStB). Seit 1959 entfällt für natürliche Personen nach der Bundesfinanzreform von 1958 die ergänzende Vermögensbesteuerung. Das Splittingverfahren für Verheiratete kennt der WStB nicht.

Bei Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen der Reingewinn sowie Kapital und Reserven, bei Genossenschaften der Reinertrag (nach Abzug von Rückvergütungen und Rabatten) und das Vermögen, bei den übrigen juristischen Personen das Einkommen und das Vermögen der Wehrsteuer (Artikel 48-51 WStB). Während in Deutschland der Veranlagungszeitraum nur ein Jahr umfaßt, wird die Wehrsteuer hier je zwei Jahre veranlagt, jedoch jährlich erhoben (Artikel 1 WStB). Die zur Zeit aktuelle Veranlagungsperiode (13. Wehrsteuerperiode) läuft vom 1.1.1963-31.12.1964. Die Steuerpflicht beginnt mit dem 1. Januar des ersten Jahres der Wehrsteuerperiode bzw. mit dem Eintritt der Voraussetzungen (Artikel 5 WStB). Als besonders interessante Regelung ist Artikel 18 bis WStB anzuführen. Die (nach Artikel 5 Ziffer 1 Buchstabe a oder c WStB steuerpflichtigen Personen (siehe oben), die nicht Schweizer Bürger sind, und in der Schweiz weder eine Erwerbstätigkeit ausüben noch je ausüben geübt haben, können anstelle der Steuer vom Einkommen eine Pauschalsteuer entrichten, die nach dem Aufwand oder dem Bruttoertrag bestimmter Einkünfte, auf die später noch eingegangen werden wird und die im Artikel 18 bis Absatz 1 Buchstabe a - f WStB aufgezählt sind, berechnet wird.

Die Wehrsteuer juristischer Personen, die hier vorwiegend interessiert ist im dritten Abschnitt des Wehrsteuerbeschlusses, Artikel 48 ff. geregelt.

Gemäß Artikel 49 WStB setzt sich der steuerbare Reinertrag aus dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages, aus allen vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmäßig begründeter Unkosten verwendet werden, sowie aus Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht geschäftsmäßig begründet sind, zusammen. Ein wesentlicher Unterschied zum deutschen Körperschaftsteuerrecht liegt in der Abzugsfähigkeit der Wehrsteuer (Artikel 49 Absatz 2 WStB). Dieser Vorteil läßt sich an einem sehr anschaulichen Beispiel hervorheben. Eine hundertprozentige Steuerbelastung wurde bei Abzugsfähigkeit der bezahlten Steuern eine effektive Belastung von nie mehr als 50 % ergeben. Unter Voraussetzung eines gleichbleibenden Gewinns wurde nämlich der Gewinn des ersten Jahres im zweiten Jahr restlos weggesteuert, im dritten Jahr müßte jedoch keine Steuer bezahlt werden, da die Steuer für das erste Jahr, die im zweiten Jahr bezahlt wurde, den Gewinn aufzehrt und so keine Steuer anfällt.

Die Abzugsfähigkeit direkter Steuern findet sich auch im kantonalen Steuerrecht.

Pensionsrückstellungen wie im deutschen Steuerrecht sind im Wehrsteuerrecht nicht möglich. Es können jedoch Zuwendungen für Wohlfahrtszwecke des eigenen Personals und für ausschließlich gemeinnützige Zwecke steuermindernd angerechnet werden, sofern diese Zuwendungen in der Weise sichergestellt werden, daß jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (Artikel 49 Absatz 2, 2. Halbsatz).

Geschäftsführergelälter sind abzugsfähig, solange sie angemessen sind und keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

Zu erwähnen sind ferner zwei weitere Besonderheiten der Gewinnermittlung. Zum ersten handelt es sich um die großzügigen Vorschriften für die Warenbewertung, zum zweiten um die Absetzung für Abnutzung. Gemäß Artikel 33 WStB werden Warenlager wie in § 6 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn der Marktwert geringer ist, mit dem Marktwert bewertet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat darüber hinaus für die Schaffung von Warenlagerreserven folgenden Milderungserlaß herausgegeben: "Steuerpflichtige, die ein mengenmäßig vollständiges Inventar führen und den Veranlagungsbehörden genügende Angaben über die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. den Marktwert liefern, können die Warenlager bis zu einem Drittel unter diesen Werten bilanzieren. Dieses Drittel wird ohne weitere Prüfung der Begründetheit der Unterbewertung seitens der Steuerbehörden als Absetzung für Abnutzung zugelassen".³⁴⁾

Darüber hinaus kann noch weiter abgeschrieben werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß dies zum Ausgleich eines mit der Lagerhaltung verbundenen überdurchschnittlichen Risikos erforderlich ist.

Von den Kantonen haben Basel-Stadt, Bern, Luzern, Solothurn, Zürich, Uri, Nidwalden, Genf und ähnlich Aargau, Tessin und Freiburg ihre Steuergesetze der Wehrsteuer in diesem Punkte angepaßt.

Anders als nach deutschem Steuerrecht kann auch von immateriellen Werten des Anlagevermögens, wie z. B. Patenten, erworbenem good will, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und anderen Nutzungsrechten allgemein eine jährliche Absetzung für Abnutzung von 25 % des Restbuchwerts vorgenommen werden.

Als Abschreibungsmethode herrscht in der Schweiz die degressive Methode vor.³⁵⁾

34) Vgl. Kreisschreiben der EStV an die kantonalen Steuerverwaltungen Nr. 34 vom 1.5.45, Nr. 41 vom 17.5.45, Nr. 3 vom 4.1.51 und Nr. 5 vom 1.2.51, veröffentlicht bei Henggeler-Pestalozzi, a. a. O., Teil I, c7, c8, c16 und c17.

35) Känzig, Ernst: Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Band IV: Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, Anmerkung 153 zu Art. 49 Absatz 1 Buchstabe c WStB (künftig abgekürzt: Känzig, Ernst: Wehrsteuerkommentar ...) sowie Kreisschreiben der EStV vom 20.12.1951

Außer durch Steuerpflicht, Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage ist das Gewicht einer Steuerbelastung durch den Tarif bestimmt. Dieser ist in Artikel 57 WStB verankert: "Der Tarif besteht in

- a) einer Steuer von 3 % als Grundsteuer;³⁶⁾
- b) einem Zuschlag von 3 % auf dem Teil des Reinertrages, der 4 % Rendite übersteigt, oder, wenn Kapital und Reserven weniger als Fr. 50 000. - betragen, auf dem Teil des Reinertrages, der Fr. 2 000. - übersteigt;
- c) einem weiteren Zuschlag von 4 % auf dem Teil des Reinertrages, der 8 % Rendite übersteigt, oder, wenn Kapital und Reserven weniger als Fr. 50 000. - betragen, auf dem Teil des Reinertrages, der Fr. 4 000. - übersteigt.

In allen Fällen ist die Steuer auf 8 % des gesamten Reinertrages begrenzt. "

Artikel 57 Absatz 2 WStB definiert den Begriff der Rendite: "Rendite im Sinne von Absatz 1 ist das in Prozenten ausgedrückte Verhältnis des steuerbaren Reinertrages zum durchschnittlichen Betrag des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals und der Reserven in den während der Berechnungsperiode (Artikel 58 - abgeschlossenen Geschäftsjahren. "

Absatz 3 gewährt eine Sondervergünstigung:

"Nach dem 31.12.1948 aus nicht versteuerten Erträgen gebildete Reserven sind nicht in den für die Berechnung der Rendite maßgebenden Betrag des Kapitals und der Reserven einzubeziehen".

Mit diesem Dreistufentarif ist erreicht worden, daß bei steigenden Gewinnen die Progressionswirkung nicht auf den gesamten Gewinnzuwachs eintritt, ähnlich wie beim schweizerischen Staffeltarif für die Einkommensteuer der natürlichen Personen. Für deutsche Unternehmungen, die an den proportionalen und gespaltenen Körperschaftssteuersatz gewohnt sind, bietet der Wehrsteuertarif etwas völlig Neues. Von allen wehrsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften wird neben der zitierten Ertragssteuer eine Steuer vom Vermögen in Höhe von 0,75 v.T. erhoben. Die Berechnung des steuerpflichtigen Vermögens erfolgt nach gänzlich anderen Grundsätzen als im deutschen Bewertungsgesetz. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer wird daher auch nicht als Vermögen, sondern als Verhältniskapital oder Kapitalkraft eines Unternehmens bezeichnet.³⁷⁾ Dabei gilt der Grundsatz, daß nur vorher als Ertrag versteuerte Reserven einzubeziehen sind,

36) Der angeführte Begriff der Grundsteuer darf nicht mit dem deutschen Begriff der Grundsteuer, die in der Schweiz Liegenschaftsteuer heißt, verwechselt werden. Es handelt sich obig vielmehr um den Eingangstarif.

37) Cusberti: Das Wehrsteuerrecht nach der neuen Finanzordnung. In: Steuer-Revue, 14. Jg. (1959) Seite 10. Vgl. auch Känzig, Ernst: Wehrsteuerkommentar, Anm. 15 zu Artikel 57 Absatz 3 WStB.

Brunner-Altorfer bringen zur Wehrsteuerberechnung folgendes Beispiel: ³⁸⁾

- a) Eine Aktiengesellschaft mit einem steuerbaren Kapital (einbezahltes Aktienkapital zuzüglich Reserven) von 120 000. - Fr. hat einen steuerbaren Reinertrag von 10 000. - Fr. erzielt. Die Steuer errechnet sich wie folgt:

3 % von	10 000. -	300. -
minus 4 % vom Kapital	4 800. -	
3 %	5 200. -	156. -
minus 4 % vom Kapital	4 800. -	
4 %	400. -	16. -
Steuer vom Reinertrag:		472. -
dazu 0,75 % des steuerbaren Kapitals von 120 000. -		90. -
<u>Total der Wehrsteuer</u>		<u>562. -</u>
Rendite 8,3 %.		

- b) Die gleiche Aktiengesellschaft mit einem steuerbaren Kapital von 120 000. - Fr. hat einen steuerbaren Reinertrag von 30 000. - Fr. erzielt. Die Steuer berechnet sich wie folgt:

8 % von	30 000. -	2 400. -
0,75 v. T. von	120 000. -	90. -
<u>Total der Wehrsteuer</u>		<u>2 490. -</u>
Rendite 25 %.		

Brunner/Altorfer schränken das angeführte Beispiel mit der Bemerkung ein, die Berechnung habe nur theoretischen Charakter. Die Berechnungsperiode umfaßt jeweils zwei Jahre, so daß der anzuwendende Tarif sich bei Berücksichtigung von potentiellen Vorjahresverlusten ändert.

Recht anschaulich für die Auswirkungen hoher Renditen auf die schweizerische Wehrsteuer ist nachfolgendes Beispiel ³⁹⁾ für das Verhältnis von Ertragsintensität und Progression (Rahmensatz 3 - 9 %, Maximalbelastung 8 %):

38) Brunner, Wilhelm-Altorfer, Werner: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Hamburg 1962 Seite 14. Vgl. auch Känzig, Ernst: Wehrsteuerkommentar, Seite 663: "Schema für die Berechnung der Steuer vom Reinertrag der Kapitalgesellschaften".

39) Vgl. Anm. 37)

<u>Reinertrag</u>	<u>Verhältnis - kapital</u>	<u>Ertrags- intensität</u>	<u>Steuer- satz</u>	<u>Steuer- belastung</u>
Fr.	Fr.	%	%	Fr.
4 000. -	100 000. -	4	3	120. -
8 000. -	100 000. -	8	4,5	360. -
12 000. -	100 000. -	12	6,25	750. -
15 000. -	100 000. -	16	7,06	1 060. -
22 000. -	100 000. -	22	8	1 760. -

b) VERRECHNUNGSSTEUER

Nach Henggeler verfolgt die eidgenössische Verrechnungssteuer grundsätzlich einen doppelten Zweck ⁴⁰⁾:

- gegenüber dem inländischen Steuerpflichtigen die Verhinderung der Steuerdefraudation und
- gegenüber dem ausländischen Steuerpflichtigen eine erhöhte Belastung des Ertrages inländischer Wertschriften und ihnen gleichgestellter Objekten durch Quellenbesteuerung.

Die Verrechnungssteuer wurde erstmals - infolge des immer stärker zunehmenden Finanzbedarfs der öffentlichen Hand während des zweiten Weltkrieges - gemäß Beschluß vom 1. 9. 1943 mit Wirkung vom 1. 1. 1944 eingeführt. Der Verrechnungssteuerbeschuß, der seine Gültigkeit am 31. 12. 1944 verlieren sollte, wurde immer wieder aufrechterhalten. Am 31. 1. 1948 haben Volk und Stände des Bundesrates vom 31. 1. 1958 über die verfassungsnahe Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes angenommen. Dadurch hat die Verrechnungssteuer in Artikel 41bis, Absatz 1 lit. b BV eine dauernde Verfassungsgrundlage erhalten.

Vor Einföhrung der Verrechnungssteuer hat die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Untersuchung über das Ausmaß der Steuerumterziehung bei Wertschriften und Sparguthaben auf Grund der Weltkriegsstatistik durchgeführt ⁴¹⁾. Sie kam dabei zu folgendem Ergebnis:

⁴⁰⁾ Henggeler, J. und E.: Eidgenössische Verrechnungssteuer. Basel 1945 Seite 9.

⁴¹⁾ Veröffentlicht in: Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft, 1944 Nr. 1 Seite 183

	Aktien	Obligationen in Milliarden	Sparguthaben Franken	TOTAL
Sollbestand:	7,9	13,0	6,1	27,0
Beim Wehropfer deklariert:				
Natürliche und juristische				
Personen	5,7	6,4	1,9	14,0
Personengesellschaften	<u>0,2</u>	<u>0,2</u>	<u>0,1</u>	<u>0,5</u>
	5,9	6,6	2,0	14,5
Nicht wehroperpflichtig:				
Natürliche Personen	0,3	0,3	1,9	2,5
Juristische Personen	<u>0,2</u>	<u>3,4</u>	<u>0,2</u>	<u>3,8</u>
TOTAL:	6,4	10,3	4,1	20,8
Beim Wehropfer unversteuert				
geblieben:	1,5	2,7	2,0	6,2
In % des Sollbestandes:	19 %	21 %	33 %	23 %

Die materiellen Grundzüge der Verrechnungssteuer entsprechen im wesentlichen der deutschen Kapitalertragsteuer. Der Schuldner der Dividenden ist verpflichtet, die Steuer seinem Gläubiger abziehen und an den Fiskus abzuführen. Der Gläubiger seinerseits kann im folgenden Jahr bei der Bezahlung seiner ordentlichen Steuern die Anrechnung des zu seinen Lasten durch den Schuldner an den Fiskus abgeführten Steuerbetrages verlangen. Voraussetzung ist hierbei allerdings, daß er die einzelnen Kapitalanlagen, deren Ertrag ihm unter Abzug der Verrechnungssteuer zugeflossen ist, genau bezeichnet. Damit erhält der Fiskus die Möglichkeit, diese Werte zu den ordentlichen Steuern (Wehrsteuer und kantonale Staats- und Gemeindesteuern) zu veranlagern.

Der Verrechnungssteuersatz beträgt einheitlich 27 v. H. . Steuergegenstand sind Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstige Leistungen, für die auch die Couponabgabe fällig ist (siehe später) sowie die Erträge aus couponsteuerfreien Anleiheobligationen, nicht stempelpflichtigen Kundenguthaben bei schweizerischen Banken und Sparkassen, inländischen Truſtzertifikaten und Lotteriegewinnen von mehr als 50 Franken. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat hiezu am 1. 1. 1959 "Anleitungen" herausgegeben ⁴²⁾.

Unbeschränkt schweizerische Steuerpflichtige können die Verrechnungssteuer - wie schon ihr Name sagt - verrechnen.

42) Veröffentlicht bei Henggeler-Pestalozzi: Die Praxis der Bundessteuern, Teil I: Die eidgenössische Wehrsteuer, Band II, Basel 1963, Val I, (künftig abgekürzt: Henggeler-Pestalozzi: Wehrsteuer . . .)

Der Verrechnungs- bzw. Erstattungsanspruch kann entweder beim Kanton oder beim Bund geltend gemacht werden. Die Verrechnungssteuer wird auch dann zurückerstattet, wenn der in Frage stehende Vermögensertrag, so z. B. in den Kantonen Graubünden oder Glarus der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer nicht unterliegt.⁴³⁾ Inländische Finanzierungsgesellschaften mit ausländischer Interessensbeteiligung haben jedoch bestimmte Erfordernisse zu erfüllen, um den Rückerstattungsanspruch zu erlangen.

Ich werde zu diesem Problem im Teil B, Kapitel 4 ausführlich Stellung nehmen. Ausländische natürliche oder juristische Personen haben beim Bund nur dann einen Rückerstattungsanspruch, wenn ihnen ein solcher gemäß Doppelbesteuerungsabkommen zusteht. Hierzu verweise ich auf Teil A, Kapitel 5. Der Rückerstattungsanspruch wird durch Barauszahlung befriedigt, eine Verrechnung mit geschuldeten anderen Steuern ist nicht vorgesehen. Die Erstattungsansprüche sind auf einem Formular einzureichen. Dieser Antrag kann bis zum Ablauf des zweiten auf das Jahr des Abzuges folgenden Jahres gestellt werden (Artikel 7 bis Absatz 1, Satz 1 VStB). Mögliche Rechtsmittel sind der Einspruch bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern sowie die Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne.

c) COUPONABGABE

Die Couponabgabe ist als Bundessteuer im Coupongesetz (CG) vom 25. 6. 1921, ergänzt und abgeändert in den Gesetzen von 1927 und 1958, verankert. Sie wird grundsätzlich mit der Verrechnungssteuer zusammen erhoben. Der Steuersatz beträgt 3 %, so daß dadurch die gesamte schweizerische Kapitalertragssteuer auf 30 % angehoben wird. Die Couponabgabe unterliegt keinerlei Rückerstattungsbestimmungen. Auf einen weitergehenden Überblick kann verzichtet werden, weil die Steuerfaktoren weitestgehend der Verrechnungssteuer entsprechen und Einzelprobleme jeweils nur individuell aus dem Gesetz und der Rechtsprechung gelöst werden können.

Einige Bedeutung hat in der Praxis jedoch die Besteuerung der sogenannten geldwerten Leistung erhalten. Artikel 5 Absatz 2 CG belastet alle Auszahlungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter, wenn diese Gutschriften keine Rückzahlung der zum Zeitpunkt der Leistung bestehenden dividendenberechtigten Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellen. In der Praxis werden somit alle diejenigen Leistungen an die Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttungen erfaßt, die unbeteiligten Dritten nicht gewährt werden würden. Als Beispiele zitiert das

⁴³⁾ Stocker, Kurt; Die schweizerische Coupon- und Verrechnungssteuer. In: Die Aktiengesellschaft, Jg. 1963 Nummer 6 Seite 154 und Art. 8 Abs. 1 und 2 VStB.

Coupongesetz Boni, Gratisaktien und Liquidationsüberschüsse. Besondere Bedeutung hat jedoch die Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen in Form überhöhter Gehälter sowie bei der Übernahme von Vermögensgegenständen unter dem Verkehrswert durch die Gesellschafter erlangt.

II. DIE KANTONALEN STAATSGESTEUERN UND DIE GEMEINDESTEUERN

Jeder Kanton hat als souveranes Staatswesen seine eigenen Steuergesetze. "In unserem Land sind die Kantone in der Ausgestaltung ihrer Steuertarife frei; die Bundesbehörden sind nicht befugt, hierüber Vorschriften zu erlassen. Ihnen kommt auf diesem Gebiet einzig das Recht zu, gegen Abkommen mit Steuerpflichtigen über die Einräumung ungerechtfertigter steuerlicher Vergünstigungen einzuschreiten (Art. 42quater BV). Von dieser Kompetenz hat der Gesetzgeber bis heute keinen Gebrauch gemacht, da alle Kantone außer Schwyz und Graubünden dem Konkordat über den Ausschluß von Steuerabkommen vom 10. 12. 1948 beigetreten sind" 44).

Das Werden der 25 kantonalen Steuergesetze zeigt wesentliche Unterschiede. Während früher die verschiedensten Steuersysteme zur Anwendung kamen, machte sich in den letzten Jahren unter dem Einfluß der Wehrsteuer eine wachsende Vereinheitlichung der kantonalen Steuergesetze bemerkbar. Dieses Ausmaß der Modernisierungsbestrebungen beweist der Umstand, daß heute die ältesten kantonalen Steuergesetze (Freiburg, Thurgau und Tessin) aus dem Jahre 1950 stammen.

a) DIE PROBLEMATIK DER UNTERSCHIEDLICHEN KANTONALEN GESETZGEBUNG

Die kantonalen Unterschiede in der Besteuerung sind einmal durch die Verschiedenartigkeit der Steuersätze begründet. Auch das Veranlagungsverfahren wird unterschiedlich durchgeführt. Die steuerbaren Tatbestände werden mit ungleichen Steuern belegt. "Infolgedessen stellt das Bundesgericht nicht auf die Steuerart, sondern auf das Steuerobjekt ab und bezeichnet die zu seiner steuerlichen Erfassung erforderliche Art der steuerrechtlichen Zugehörigkeit. Ist diese in einem Kanton gegeben, so kann das betreffende Steuerobjekt hier mit der durch die kantonale Gesetzgebung dafür vorgesehenen Steuer belegt werden. Ihre Anwendung hat jedoch nach den vom Bundesgericht festgestellten Richtlinien zu erfolgen, auch wenn diese mit den Vorschriften des kantonalen Steuergesetzes nicht übereinstimmen" 45).

44) Ludwig, M. B.: Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Steuer Revue, Jg. 1963 Heft 1, Seite 51.

Vgl. Amtliche Sammlung der Bundesgesetze 1949, Seite 1364 und den dort veröffentlichten Wortlaut des "Konkordates".

45) Blumenstein, E.: System, Bd. I, Seite 70

Der Übergang der Zollhoheit an den Bund (1848) hatte die Kantone gezwungen, ihren Finanzbedarf vermehrt durch Steuern zu decken. Anfanglich erhoben nur wenige Kantone eine allgemeine Einkommensteuer, Basel-Stadt allerdings schon seit 1840. Als Schweizertyp bezeichnete man das System, das aus einer Vermögensteuer als Hauptsteuer und einer ergänzenden Einkommensteuer auf dem Arbeitsertrag bestand. Andere Kantone brachten ein gemischtes System zur Anwendung. Bis 1955 sind 21 Kantone, welche 95,5 % der Gesamtbevölkerung der Schweiz umfassen, zur allgemeinen Einkommenbesteuerung mit ergänzender Vermögensteuer übergegangen.⁴⁶⁾

Der Ertrag der Kapitalgesellschaften wird (im Gegensatz zur BRD und den meisten übrigen Ländern) progressiv besteuert. Die Progression richtet sich nach der Rendite. Der Steuersatz beträgt ein Vielfaches der Rendite. Zumeist wird die halbe Rendite als einfacher Steuersatz berechnet und je nach dem Finanzbedarf mit einem Hebesatz ähnlich unserer Gewerbesteuer multipliziert. Nach oben sind die Ertragssteuersätze immer begrenzt und werden dann proportional. Teilweise wird auch bei niedrigen Renditen ein proportionaler Mindeststeuersatz vorgeschrieben. Das Eigenkapital, manchmal auch das Gesamtkapital, wird zu einem proportionalen Satz besteuert. Bei manchen Kantonen findet sich eine leichte Progression nach absoluten Beträgen. In bezug auf die Rendite wird die Kapitalsteuer degressiv; mit steigender Rendite macht sie einen immer kleineren Teil des Ertrages aus. "Die in der Schweiz übliche Steuersatzformel bewirkt, daß der Steuerbetrag innerhalb der Progressionszone im Quadrat des Ertrags ansteigt, was zu sehr hohen Belastungen des Ertragszuwachses führt. Das Zusammenwirken der progressiven Ertragssteuer mit der im Verhältnis zum Ertrag degressiven Kapitalsteuer ergibt eine steuergünstigste Rendite, bei welcher die Gesamtbelastung des Ertrags aus Kapital- und Ertragssteuer ein Minimum wird. Wo dieses liegt, hängt vom Verhältnis zwischen Kapital- und Ertragssteuersatz und dem angewendeten Vielfachen ab. Es ist bemerkenswert, daß die steuergünstigste Rendite auf Grund der bestehenden Tarife trotz den erheblichen Verschiedenheiten sozusagen überall um 5 % herum liegt."⁴⁷⁾

Neben den Einkommen- und Vermögensteuern erheben die Kantone zahlreiche weitere Steuern, an deren Ertrag die Gemeinden teilweise partizipieren. Um einen Begriff von der Vielfalt der kantonalen Steuern zu vermitteln, sollen sie hier kurz aufgeführt werden.⁴⁸⁾

1. Personalsteuer, Vermögen- und Kapitalsteuer, Einkommen- und Erwerbsteuer, ergänzende Grundsteuer, Gewerbesteuer, Tantiemensteuer,

46) Senn, Bruno: Standort und Steuern mit besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Dissertation Handelshochschule St. Gallen 1958, Seite 17.

47) Borkowsky, Rudolf: Aktuelle Fragen der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz, In: Finanzarchiv, 1955/56, Bd. 16 Heft 3, Seite 432.

48) Higy, Camille: Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947, Seite 35.

2. Besitz- und Aufwandsteuern; Automobilsteuer, Hundesteuer, Wagen- und Pferdesteuer, Wasserwerksteuer, Vergnügungssteuer, Billardsteuer, Steuer auf Musikinstrumenten, Beherbergungssteuer, Lotteriesteuer, Dienstbotensteuer,
3. Rechtsverkehrssteuern; Stempelsteuern, Einregistrierungsabgaben, Handänderungssteuer, spezielle Grundsteuer, Vermögensgewinnsteuer, Liegenschaftsgewinnsteuer, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer.
4. Wirtschaftsverkehrssteuern; Reklameplakatsteuer.
5. Konsumsteuern; Getränkesteuer, Tabakpatente, Spielkartensteuer.

Letztere Steuern sind nicht Gegenstand des Themas. Sie werden deshalb teils übergangen, teils nur am Rande gestreift.

Im folgenden möchte ich, bevor ich näher auf die Steuergesetze der einzelnen Kantone eingehe, zwei Problemkreise herausgreifen, die alle Kantone berühren. In besonderem Ausmaß wird von ihnen jede Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz betroffen:

1. Die Steuerabkommen

Brunner-Altorfer schreiben: "Es gab z. B. in einigen Kantonen besondere Steuerabkommen mit den natürlichen und juristischen Personen in der Art, daß für eine bestimmte Zeit, z. B. auf 5 Jahre, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und das investierte Kapital, die Steuer für das Einkommen und das Vermögen festgesetzt wurde. Diese Art der Besteuerung gehört der Geschichte an" 49).

Die Steuerabkommen haben insbesondere bei den standortgebundenen Wirtschaftskreisen und den benachteiligten Kantonen zu Ärgernissen geführt. 1948 haben sich daher die meisten Kantone ⁵⁰⁾ in einem interkantonalen Staatsvertrag, dem sogenannten Konkordat zusammengeschlossen, um die Möglichkeit solcher Steuerabkommen, d. h. die Möglichkeit vertraglicher Vereinbarungen zwischen den Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung des Kantons für die Zukunft auszuschließen. Dieses Konkordat ist nicht auf dem Mißbrauchsprinzip, sondern auf dem Verbotsprinzip aufgebaut. Nach dem Grundsatz "keine Regel ohne Ausnahme" werden jedoch in verschiedenen Fällen Steuerabkommen weiterhin geschlossen. Zuzügler aus dem Ausland, die in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben, werden weiterhin begünstigt. Steuerhilfen für die erwünschte Ansiedelung industrieller

49) Brunner-Altorfer: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. Hamburg 1962, Seite 17.

50) Anfänglich beteiligten sich 12 Kantone: Zürich, Bern, Glarus, Freiburg, Baselland, Baselstadt, Solothurn, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Neuenburg. Heute sind mit Ausnahme von Graubünden alle Kantone am Konkordat beteiligt. Vgl. Blumenstein, Ernst: Das Konkordat über den

Unternehmungen können nach wie vor für die ersten 10 Jahre gewährt werden. In diesen beiden Fällen, von denen ganz besonders der letztere in gewisser Hinsicht sehr dehnbar ist, sind die Kantone im Rahmen ihrer Steuergesetzgebung auch heute noch frei, die Steuerpflicht einzelner Steuerburger vertraglich festzulegen.

2. Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot

Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot geht auf das Jahr 1862 zurück. Mit Botschaft vom 28. 11. 1862 hat der Bundesrat der Bundesversammlung einen "Gesetzesentwurf betreffend Ordnung und Ausscheidung der Kompetenzen der Kantone in den interkantonalen Niederlassungsverhältnissen" ⁵¹⁾ unterbreitet, der die Besteuerung der Personen und des übrigen Vermögens, die familienrechtlichen, vormund-schaftlichen, erbrechtlichen und die Konkursverhältnisse behandelte. Die verfas-sungsmaßige Grundlage wurde vom Volke erst 1874 gewährt (Artikel 46 Absatz 2 BV). ⁵²⁾ Ein Ausführungsgesetz zu Artikel 46 Absatz 2 BV ist jedoch bis heute noch nicht ergangen, nachdem zahlreiche Motionen und Entwürfe vorgelegen haben. ⁵³⁾ In Ermangelung dieses Gesetzes hat sich eine reiche Bundesrechtsprechung entwikkelt, deren Grundsätze auch als Basis der von der Schweiz mit anderen Staaten ab-geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen dienen. Darauf werde ich im 5. Ka-pitel noch näher eingehen.

b) DIE STEUERLICHEN BESONDERHEITEN DER 25 KANTONALEN STEUERGESETZE

1) Das zürcherische und das aargauische Steuersystem

aa) Zürich

Als internationales Zentrum des Banken- und Versicherungswesens nimmt der Kan-

Fortsetzung der Fußnote 50 von Seite 29:

Ausschluß von Steuerabkommen. In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 17, 1948/49, Seite 305.

Vgl. ferner: Archiv für Schweizerische Wirtschaft und Wirtschaftspolitik, I 1960, Seite 35 D. I. sowie Bosshardt, Oskar: Verfassungswidrige Steuerabkommen. In: Zentralblatt für Schweizer Staats- und Verwaltungsrecht, Jg. 52, 1951, Seite 33

51) Bundesblatt 1862, Teil III, Seite 535.

Vgl. hiezu: Henggeler-Pestalozzi: Die Praxis der Bundessteuern, Teil III, Doppelbesteuerung, D (3) Anmerkung 7

52) Henggeler-Pestalozzi: Die Praxis der Bundessteuern, Teil III, Doppelbesteue-rung, D (3) Anmerkung 7

53) Artikel 46 Absatz 2 BV lautet: "Die Bundesgesetzgebung wird ... gegen Doppel-besteuerung die erforderlichen Bestimmungen treffen".

ton Zürich mit seinen Steuergesetzen eine für die anderen Kantone repräsentative Stellung ein. Die heute gültigen Rechtsquellen sind das Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951, die dazugehörige Vollziehungsverordnung vom 26. November 1951 und die Dienstanleitung vom 3. Juli 1952. Nach den zürcherischen Steuergesetzen haben natürliche und juristische Personen, die ihren Sitz in anderen Kantonen oder im Ausland haben, diejenigen Teile des Reinertrags und des Kapitals in Zürich zu versteuern, welche auf im Kanton befindliche Betriebstätten oder Liegenschaften entfallen. Grundlage des steuerbaren Gewinnes ist die Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend den §§ 660-677 OR. Dieses Ergebnis wird durch Hinzurechnungen und Kürzungen, die weitgehend dem deutschen Steuerrecht entsprechen, modifiziert. Kriterium für die Höhe der Steuer ist, wie bei der Wehrsteuer - der im übrigen das zürcherische Steuergesetz weitgehend entspricht -, die Rendite, auch Leistungsfähigkeit genannt. Bei Kapitalgesellschaften errechnet sich der Steuersatz nach folgender, vom kantonalen Steueramt ausgearbeiteter Formel:

$$\text{Steuersatz in \%} = \text{Faktor} \times \frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Verhältniskapital}}$$

In Zürich beträgt der Faktor 0,5. (Vgl. Tabelle 1, S. 55)

Die untere Grenze des Steuersatzes liegt bei 2 %, die obere Grenze bei 10 % (§ 48 Absatz 1 StG). Das steuerpflichtige Kapital setzt sich zusammen aus Aktienkapital, Reserven und Genußscheinkapital. Ausstehende Einzahlungsverpflichtungen bleiben unberücksichtigt, beschlossene Kapitalherabsetzungen oder Kapitalerhöhungen werden beachtet. Der Steuermeßbetrag vom Kapital beträgt 1,5 v. T.. Die "einfache" Staatssteuer aus dem Ertrag und dem Kapital wird mit einem Steuerfuß multipliziert. Der Kanton Zürich bestimmt den Steuerfuß jeweils für drei Jahre, die Gemeinden für ein Jahr; dieser darf aber 250 % der einfachen Staatssteuer, welche für die Steuerperiode 61 - 63 125 % beträgt, nicht übersteigen. In der Gemeinde Zürich betrug der Steuerfuß im Jahre 1962 100 %, in der Gemeinde Winterthur 150 %, in Wädenswil 166 %, in Stäfa 145 %, in Bäretswil 190 %, in Küsnacht 93 %.⁵⁴⁾

§ 44 des zürcherischen Steuergesetzes ist besonders der Steuerumgehung gewidmet. Außer im Steuergesetz des Kantons Schaffhausen findet sich in keiner anderen kantonalen Steuervorschrift ein solcher Passus: "Juristische Personen, deren Gründung oder Bestand lediglich der Steuerumgehung oder Steuerverschiebung dient, haben keinen Anspruch auf steuerrechtliche Anerkennung; ihre Einkünfte und Vermögenswerte können demjenigen Steuerpflichtigen zugerechnet werden, welchem sie tatsächlich zustehen" (§ 44).

54) Obige Zahlen sind aus dem Sammelwerk "Die Steuern der Schweiz", Allgemeine Übersichten, entnommen.

Der analoge § 43 des Schaffhauser Steuergesetzes lautet: "Muß aus den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden, daß durch die gewählte zivilrechtliche Form eine Steuerumgehung oder Steuerverschiebung erreicht wird, so erfolgt die Veranlagung ohne Berücksichtigung der Rechtsform".

Brunner-Altorfer führen zum § 44 Zürcherisches Steuergesetz ein interessantes Beispiel an: ⁵⁵⁾

"Eine Kommanditgesellschaft, die im laufenden Geschäftsjahr übermäßig hohe Gewinne erzielte, wollte diese der Steuer entziehen, indem sie im November, kurz vor Jahresabschluß, rückwirkend auf den Jahresanfang in eine Aktiengesellschaft umgewandelt wurde. Dadurch konnten in der Schlußbilanz für die unbeschränkt haftenden Gesellschafter hohe Gehälter verbucht und der tatsächlich erzielte Gewinn wesentlich reduziert werden; auch kam damit für die unbeschränkt haftenden Gesellschafter eine niedrigere Einkommensteuerklasse in Frage, als wenn diese Gewinne aus der Kommanditgesellschaft anteilmäßig als ihr persönliches Einkommen hätten versteuert werden müssen. Die Zürcher Steuerverwaltung erkannte die Steuerpflicht der Aktiengesellschaft erst von dem Tage an, an dem der Beschluß zur Umwandlung der Kommanditgesellschaft in eine Aktiengesellschaft gefaßt wurde."

bb) Aargau

Der Kanton Aargau hat sich in der Besteuerung natürlicher Personen weitestgehend den Bestimmungen der Wehrsteuer angeglichen. In der Besteuerung juristischer Personen geht er eigene Wege. Durch sein Ausschüttungssteuersystem begünstigt er ganz besonders neu gegründete Gesellschaften, die durch eine hohe Quote an Selbstfinanzierung ihre Eigenkapitalbasis erweitern und festigen wollen.

Als Rechtsquelle dient das aargauische Steuergesetz vom 27.5.1962, welches seit 1.1.1962 in Kraft ist. Die Steuerpflicht der juristischen Personen ist im § 2 des kantonalen Aktiensteuergesetzes geregelt. Demnach sind folgende Steuern zu entrichten: ⁵⁶⁾

"A. an den Staat:

1) Eine Spezialsteuer, welche beträgt:

- a) 2,1 v. T. des einbezahlten Gesellschafts- und Genossenschaftskapitals und der Reserven und Salvovorträge,
- b) 0,3 v. T. der verzinslichen Schulden und des nicht einbezahlten Gesellschafts- und Genossenschaftskapitals.

⁵⁵⁾ Brunner-Altorfer: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Hamburg 1962, Seite 19

⁵⁶⁾ Dober, Willy: Ein fortschrittliches Steuersystem. In: Mitteilungen der Handelskammer Deutschland-Schweiz-Deutschland, 1962, Heft 6/7, Seite 125 (künftig abgekürzt: Dober, Willy: Ein fortschrittliches Steuersystem ... Seite ...).

Die Spezialsteuer einer Gesellschaft beträgt mindestens Fr. 150. -, einer Genossenschaft mindestens Fr. 60. -.

2) Eine Vermögen- und Erwerbsteuer, welche beträgt:

a) Als Vermögensteuer:

3,8 v. T. des einbezahlten Gesellschafts- und Genossenschaftskapitals sowie der Reserven und Saldoporträge;

b) Als Erwerbsteuer:

Von allen Erträgen, welche in irgendeiner Form aus den Geschäftserträgen an die Aktionäre, Gesellschafter, Obligationäre und Geldgeber sowie an Mitglieder des Verwaltungsrats, geschäftsführende Mitglieder der Gesellschaft oder an die Direktion oder an ihnen nahestehende Personen ausgeschüttet werden (Dividenden, Tantiemen, besondere Ausschüttungen, Rückzahlungen auf Genußscheine, Gratisaktien, Zinsen und Zuwendungen an Darlehensgeber, soweit sie die landesübliche Verzinsung für Darlehen übersteigen), auch wenn sie vor Ausmittlung des Reingewinns verbucht sind oder aus Reserven oder aus Kapitalgewinnen stammen, 3 % bis maximal 12 %.

Feste oder veränderliche Gratifikationen, die einen Teil des Gehaltes oder des Lohnes der im Betriebe beschäftigten Personen darstellen, gelten als Gewinnungskosten (= Betriebsausgaben), insofern sie nicht Tantiemencharakter haben (Artikel 677 OR). Ebenso unterliegen Zuwendungen an verselbständigte Wohlfahrtsfonds für das eigene Personal und an gemeinnützige und wohltätige öffentliche Institutionen der Erwerbsteuer nicht.

Die Steuerklassen und die Steuersätze werden nach dem Verhältnis der steuerbaren Ausschüttungen zum Aktienkapital, zum Gesellschaftskapital oder zum Genossenschaftskapital (Grundkapital ohne Reserven) festgesetzt.

Die Steuer beträgt in der

Klasse	bei einer Ausschüttung von über	bis und mit	%
	%	%	%
1		2	3
2	2	3	3,5
3	3	4	4
4	4	5	4,75
5	5	6	5,5
6	6	7	6,5
7	7	8	7,5
8	8	9	8,25
9	9	10	9,25
10	10	11	10,25
11	11	12	11,25
12	12 und mehr		12

Die Vermögen- und Erwerbsteuer betragen zusammen sowohl für den Kanton wie für die Gemeinden mindestens je Fr. 600. - für eine Gesellschaft, und mindestens Fr. 150. - für eine Genossenschaft.

B) An die Gemeinden:

85 % der Vermögen- und Erwerbsteuer des Staates. "

Die praktischen Auswirkungen des aargauischen Steuergesetzes können nicht kritiklos hingenommen werden. Ich will versuchen, einige Feinheiten aufzuzeigen und anschließend ein praktisches Beispiel bringen. Für eine steuergünstige Kapitalausstattung einer Gesellschaft erscheint es wichtig, daß das Stamm- oder Grundkapital einer Gesellschaft nicht übermäßig hoch bemessen wird, da sonst die Belastung durch die Kapitalsteuer die anderen Vorteile wieder ausgleicht. Dabei ist jedoch unter Berücksichtigung der Wehrsteuerformel, die die Rendite erfaßt, auch ein allzu niedriges Kapital ungünstig, weil eine hohe Rendite einen stark progressiven Wehrsteuertarif bewirkt.

Da eine Gesellschaft keine Steuer auf den Reingewinn zu bezahlen braucht, sondern nur auf die Ausschüttungen, kann durch deren Regulierung die abzuführende Steuer im gewünschten Rahmen gehalten werden. Eine praktische Lösungsmöglichkeit zeigt dazu Dober ⁵⁷⁾: "So kann beispielsweise bei der Gründung ein Teil des vorgesehenen Kapitals lediglich als Darlehen der Gesellschafter an die Gesellschaft gewährt werden, und anstelle von Gewinnbezügen, erfolgt in Raten die Rückzahlung des Darlehens. Der Gewinn verbleibt damit in der Gesellschaft und verwandelt sich anstelle des zurückgezogenen Darlehens, welches wirtschaftlich gesehen, Eigenkapital darstellt, in Reserven, und damit auch rechtlich in Eigenkapital.

Ein besonderes Problem bringt das aargauische Steuergesetz für Gesellschaften in Liquidation (§ 5 StG). Zu diesem Zeitpunkt müßten alle aufgespeicherten unversetzten Gewinne ihrer Versteuerung zugeführt werden. In der Praxis wird diese Gefahr manchmal dadurch umgangen, daß man, anstatt der Liquidation, eine Umwandlung in eine Immobilien- oder Kapitalanlagegesellschaft vornimmt. Dober weist in seinem Aufsatz ⁵⁷⁾ neben der Möglichkeit der Umwandlung noch auf eine andere praktikable Lösung hin: "Auch der steuerfreie Verkauf von Aktien oder Stammeinlagen (bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung bietet insbesondere im Verkehr Deutschland und Schweiz das Doppelbesteuerungsabkommen wiederum entsprechende Vorteile) ist möglich. In anderen Fällen wiederum ist rechtzeitig, d. h. eine gewisse Zeit vor einer allfälligen Liquidation eine Sitzverlegung ratsam. Auch hier kann im Einzelfalle, wie dieses Beispiel zeigt, eine individuelle Lösung gefunden werden. "

Nachfolgender einfacher Steuerbelastungsvergleich mag die unterschiedlichen Aus-

57) Dober, Willy: Ein fortschrittliches Steuersystem ..., Seite 128.

wirkungen des zürcherischen und des aargauischen Steuergesetzes auf die Liquiditätslage einer Unternehmung aufzeigen.

Fall 1: Kapital: 100 000. -
Gewinn: 5 000. -
Ausschüttung: 5 000. -

	Belastungen in:	
	Zürich	Aargau
Vermögensteuer:		
a) Zürich: 1,5 v. T.	150. -	
b) Aargau: 3,8 v. T.		380. -
Ertrag- bzw. Ausschüttungsteuer:		
a) Zürich: nach Formel:		
Steuersatz in % = $\frac{5\,000 \times 100}{100\,000 \times 2}$		
= 2,5 % von 5 000. -	125. -	
b) Aargau: nach Tarif: 4 % (siehe Seite 33)		200. -
Gesamtbelastung:	275. -	580. -

Fall 2: Kapital: 100 000. -
Gewinn: 10 000. -
Ausschüttung: 5 000. -

	Belastungen in:	
	Zürich	Aargau
Vermögensteuer:		
a) Zürich: 1,5 v. T.	150. -	
b) Aargau: 3,8 v. T.		380. -
Ertrag- bzw. Ausschüttungsteuer:		
a) Zürich: nach Formel:		
Steuersatz in % = $\frac{10\,000 \times 100}{10\,000 \times 2}$		
= 5 % von 10 000. -	500. -	
b) Aargau: nach Tarif 4 % (siehe Seite 33)		200. -
Gesamtbelastung:	650. -	580. -

Fall 3:	Kapital:	100 000. -
	Gewinn:	20 000. -
	Ausschüttung:	5 000. -

	Belastungen in:	
	Zürich	Aargau
Vermögensteuer:		
a) Zürich: 1,5 v. T.	150. -	
b) Aargau: 3,8 v. T.		380. -
Ertrag- bzw. Ausschüttungsteuer:		
a) Zürich: nach Formel:		
Steuersatz in % = $\frac{20\,000 \times 100}{100\,000 \times 2}$		
10 % von 20 000. -	2 000. -	
b) Aargau: nach Tarif: 4 % (siehe Seite 33)		200. -
Gesamtbelastung:	2 150. -	580. -

Die Beispiele sind absichtlich von anderen Steuern isoliert dargestellt worden, um ausschließlich die Vorteile der Ausschüttungsteuer herauszuarbeiten. Aus Fall 3 ist ersichtlich, daß der aargauische Steuervorteil erst ab einer gewissen Rendite ins Gewicht fällt, dann jedoch gleich mit Steuereinsparungen von annähernd 70 %.

Dober⁵⁸⁾ stellt zum Abschluß seiner Betrachtungen zum aargauischen Aktiensteuergesetz die Frage, "ob ein Gesetz, das sich in dieser Art und Weise von den üblichen klassischen Steuersystemen unterscheidet, auch dauerhaft sein könne, oder ob nicht viel eher die Gefahr bestehe, daß der Kanton Aargau in einigen Jahren seine Gesetzgebung anpasse". Diesem Zweifel können zwei Argumente entgegen gestellt werden, deren erstes der Hinweis auf die lange Tradition des Gesetzes ist. Das heute bestehende System ist schon im Jahre 1883 gesetzlich verankert worden. Der zweite einer tiefgreifenden Gesetzesänderung entgegenstehende Grund liegt in den praktischen Schwierigkeiten, die hiermit verbunden waren: "Zudem ist es praktisch unmöglich, daß der Kanton Aargau je wieder seine diesbezügliche Gesetzgebung ändern könnte. Nicht zuletzt als Folge dieser Ausschüttungsteuer haben sich in den Unternehmungen Millionen von Reserven angesammelt, die bisher noch keiner Ertrag- oder Ausschüttungsteuer unterlagen. Bei einer Änderung des Steuersystems würden dem Fiskus diese Reserven entgehen, denn eine Nachversteuerung

58) Dober, Willy: Ein fortschrittliches Steuersystem, Seite 131

ist rechtlich nicht möglich. So ist der Kanton Aargau wohl für immer mit dem im letzten Jahrhundert geschaffenen Ausschüttungsteuersystem verbunden, das sich in der Meinung von maßgebenden Fachleuten als eine äußerst mutige, in ihrer Art geradezu radikale Fiskalmaßnahme zur Stärkung der Wirtschaft darstellt." ⁵⁸⁾

Abschließend sei bemerkt, daß der Große Rat des Kantons Aargau in seiner Sitzung vom 27. August 1963 mit Wirkung vom 1. Januar 1964 die Gewährung eines Staatssteuerrabattes von 5 % beschlossen hat. Ab 1965 soll eine weitere Steuersenkung durchgeführt werden. ⁵⁹⁾

2) Die Steuersysteme der übrigen Kantone

aa) Bern

Im Kanton Bern ist Steuerrechtsquelle das Gesetz über die direkten Steuern vom 29. Oktober 1944 mit den Änderungen und Ergänzungen vom 19. Dezember 1948, 15. Februar 1953 und 13. Mai 1956. Ausländische juristische und natürliche Personen unterliegen mit ihren Betriebstätten, Zweigniederlassungen, Werkstätten, Ein- und Verkaufsstätten im Kanton der Steuerpflicht. Auch ständige Vertretungen und Erträge aus erworbenen oder gepachteten Grundstücken werden von der bernischen Staatssteuer erfaßt. Nicht im Kanton domizilierte juristische Personen werden nach den Vorschriften für natürliche Personen besteuert.

Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen wird in der Schweiz insbesondere nach kantonalen Steuererleichterungen streben. Gemäß Artikel 24 Absatz 1 - 3 StG können Steuererleichterungen für neue Industrien gewährt werden:

Absatz 1: "Wenn es bedeutende Interessen der bernischen Volkswirtschaft rechtfertigen, die Gründung oder Heranziehung eines Unternehmens zu ermöglichen, kann der Regierungsrat das Unternehmen ganz oder teilweise von Steuern befreien".

Absatz 2: "Die Vergünstigung kann für so lange gewährt werden, als der Ertrag des Unternehmens eine angemessene Verzinsung der darin angelegten Gelder nicht gestattet, jedoch längstens für 5 Jahre".

Absatz 3: "Der Regierungsrat hört die beteiligten Gemeinden an und setzt die Vergünstigung sowie ihre Bedingungen fest. Die Vergünstigung ist auf den Zeitpunkt der Gewährung widerruflich, wenn die Bedingungen nicht eingehalten werden".

Vergleicht man diesen Paragraphen mit den Zielen des Konkordates über den Ausschluß von Steuerabkommen, so erhellt sofort, daß jeder Kanton zuerst die Förderung seiner eigenen Wirtschaft vor Augen hat und hernach erst die gemeinsamen

⁵⁸⁾ Dober, Willy: Ein fortschrittliches Steuersystem, Seite 131

⁵⁹⁾ Neue Zürcher Zeitung vom 28.8.1963 Nummer 3378, Blatt 2

Belange berücksichtigt werden.

Während manche Kantone Wehr-, Staats- und Gemeindesteuern als "Gewinnungskosten" für steuerlich abzugsfähig erklären, gilt eine solche Bestimmung in Bern nicht. (Vgl. die Zusammenstellung über die Abzugsfähigkeit am Ende des Kapitels der direkten Steuern in den einzelnen Kantonen angefügt.)

Der Steuersatz errechnet sich nach derselben Formel, wie ich sie schon bei Behandlung des zürcherischen Steuersystems erwähnt habe. Der Mindestsatz beträgt in Bern 2 v. H., der Höchstsatz 5 v. H. (Artikel 66 StG). Der Steuersatz für das Kapital ist ebenfalls gestaffelt. Er beträgt bis zu einem Kapital von Fr. 100 000. - 0,75 v. T. und steigt bei einem steuerbaren Kapital von über Fr. 1 000 000. - bis 1,5 v. T.. Für deutsche Investoren, die sich im Kanton Bern niederlassen möchten, ist wichtig, daß der Kanton den Progressionsvorbehalt anwendet, d. h. der Steuersatz bestimmt sich nach dem Gesamtertrag und dem Gesamtkapital des Steuerpflichtigen.

Die bernische Veranlagungsperiode beträgt - analog der Wehrsteuerperiode - zwei Jahre. Kanton und Gemeinden gewähren den Holding- und Beteiligungsgesellschaften Steuerermäßigungen. Ein Domizilprivileg ist im bernischen Steuergesetz nicht zu finden. Domizilgesellschaften werden daher wie gewöhnliche Kapitalgesellschaften besteuert.

bb) Luzern

Das luzernische Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern wurde am 26. März 1956 neu gefaßt. Diesem Gesetz ist eine Vollziehungsverordnung vom 1. April 1957 beigelegt. Eine weitere Änderung erfolgte am 13. Dezember 1980. Zu § 104 des Gesetzes, der besondere Steuererleichterungen für neugegründete Unternehmungen beinhaltet, wurde am 13. Februar 1961 eine besondere Verordnung erlassen. Ein weiterer Vorteil der luzernischen Steuergesetzgebung liegt in der Abzugsfähigkeit bezahlter Wehr- und Staatssteuern (§ 51 StG). Der luzernische Steuersatz, wie auch die Grundsätze für die Ermittlung des steuerbaren Kapitals juristischer Personen, entsprechen den zürcherischen Vorbildern. Der Steuerfuß (§ 136 Absatz 1 StG) setzt sich folgend zusammen:

Staatssteuer	1,70
Einwohnergemeindesteuer	1,90
Ortsbürgergemeindesteuer	0,25
Katholische Kirchengemeindesteuer	<u>0,30</u>
Zusammen	4,15

Der nach Formel errechnete Steuersatz wird mit dem Steuerfuß vervielfältigt. Die Steuer des Reinertrags betrug somit in 1962 bei Anwendung des Höchstsatzes (8 %) in der Stadt Luzern $8 \times 4,15 = 33,2$ v. H..

Die Kapitalsteuer, die vom einbezahlten Grund- oder Stammkapital und von den offenen und stillen Reserven, für welche die Gewinnsteuer entrichtet wurde, berechnet wird, beträgt 1 v. T. (§ 54 StG). Das jährliche Vielfache für Kanton und Gemeinden errechnet sich wie bei der Steuer vom Reingewinn.

Holding-, Beteiligungs-, Domizil- und Hilfs- oder Dienstleistungsgesellschaften genießen besondere Steuervergünstigungen (§ 55 StG).

cc) Uri

Das Steuersystem des Kantons Uri ist im Gesetz vom 1. Mai 1955, geändert und ergänzt am 9. Juli 1961, verankert. Gemäß Art. 6 StG kann der Regierungsrat nach Anhörung der Gemeinde Kapitalgesellschaften Steuererleichterungen gewähren. Er muß jedoch vorher die Gemeinde, in deren Bereich die Gründung vorgenommen werden soll, anhören. Voraussetzung für ein solches Steuerabkommen ist daß die "Uerner Volkswirtschaft an dem Betrieb ein bedeutendes Interesse" besitzt. Diese Vergünstigung wird jedoch durch zwei Bedingungen eingeschränkt: Zum ersten darf die gewährte Steuererleichterung nur so lange gewährt werden, als der Reinertrag eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals nicht gestattet. Angenommen, diese Klausel sei immer erfüllt, so darf die Steuervergünstigung höchstens für 10 Jahre gewährt werden.

Der Steuersatz, der auf den Reingewinn zum Ansatz gelangt, darf zwei v. H. nicht unter- und 8 v. H. nicht überschreiten. Der Kapitalsteuersatz beträgt einheitlich 2 v. T. (§ 39 StG). Besonders erwähnenswert erscheint, daß der Kanton Uri kein jährliches Vielfaches anwendet.

Holding- und Domizilgesellschaften werden in Uri gleichbehandelt. Im Ausland domizilierte juristische Personen, die in Uri beschränkt steuerpflichtig sind, entrichten eine Einkommen- und Vermögensteuer zu den für natürliche Personen geltenden Steueransätzen (Art. 43 StG).

dd) Schwyz

Das derzeit gültige Steuergesetz des Kantons Schwyz stammt vom 28. Oktober 1958. Es gleicht in vielen Punkten den Urner Bestimmungen, so z. B. in der Behandlung der Steuerabkommen (§ 6 StG), in der Berechnung des Ertrages und des steuerpflichtigen Kapitals, in der Beurteilung von Domizil- und Holdinggesellschaften und ihrer Privilegierung. Der Ertragsteuertarif beginnt bei 3 % und endet bei 5 % (§ 40 StG), der Kapitalsteuersatz beträgt einheitlich 1 v. T. (§ 39 StG). Der Steuerfuß (jährliches Vielfaches) variierte in 1962 von 4,50 bis 7,25 je nach Gemeinde, wobei der kantonale Steuerfuß mit 1,75 bereits eingerechnet ist.

ee) Obwalden

Das hier geltende Steuergesetz vom 8. Mai 1949 mit den Abänderungen vom

8. Mar 1960 und die Vollziehungsverordnung vom 17. Dezember 1960 entsprechen im allgemeinen den Steuergesetzen von Uri und Schwyz. Steuern werden erhoben vom Reinertrag und vom Kapital der Gesellschaften, wobei für die Berechnung die zürcherischen Grundsätze als Vorbilder gelten. Der Steuersatz beträgt ein Viertel der in einem vom-Hundertsatz ausgedruckten Rendite, mindestens 1 v. H. und höchstens 2,5 v. H. Die Kapitalsteuer beträgt bis zu einem Grund- oder Stammkapital von Fr. 500 000 1 v. T., darüber 1,5 v. T. Der Steuerfuß der Gemeinden variiert zwischen 6,3 und 7,7. Holding-, Beteiligungs- und Domizilgesellschaften sowie Familienstiftungen sind von den ordentlichen Steuern befreit (Art. 4 StG). Sie haben nur eine jährliche Sondersteuer, deren Art und Höhe durch den Regierungsrat festgesetzt wird, ohne jährliches Vielfaches zu entrichten, Art. 8 StG sieht für Industrieunternehmungen und Gewerbebetriebe im Jahre der Eröffnung oder wirtschaftlich bedingten Umstellung und während der folgenden 3 Jahre ganz oder teilweise Steuerbefreiungen vor, wenn es die Interessen der obwaldnerischen Volkswirtschaft, insbesondere der Arbeitsbeschaffung, rechtfertigen.

ff) Nidwalden ⁶⁰⁾

Rechtsquellen für die Ertrags- und Vermögensbesteuerung jur. Personen im Kanton Nidwalden sind das Steuergesetz vom 29. April 1962 (StG), die Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 15. Dezember 1962 (VV) und die Verordnung des Regierungsrates vom 11. Februar 1963 über die Gewährung von Steuererleichterungen an bestimmte natürliche und juristische Personen gemäß Art. 6 des Steuergesetzes ⁶¹⁾.

Nach Art. 27 StG entrichten Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine Reingewinn- und eine Kapitalsteuer. Für Unternehmungen, die neu eröffnet und im Interesse von Kanton und Gemeinden gefördert werden sollen, kann der Regierungsrat im Einvernehmen mit dem Gemeinderat der Gemeinde, in der die Unternehmung ihren Sitz nimmt oder hat, für höchstens 10 Jahre nach der Betriebseröffnung, entsprechend der besonderen Lage der Unternehmung, angemessene Steuererleichterungen gewähren (§ 3 VV). Auch Holding-, Beteiligungs-, Domizil-, Hilfs- oder Dienstleistungsgesellschaften mit Sitz im Kanton Nidwalden genießen besondere Steuervergünstigungen (Art. 32 StG).

Bei Normalbesteuerung wird die für ein Steuerjahr zu entrichtende einfache Steuer

60) Vgl. Steuergesetzrevision im Kanton Nidwalden, In: Schweizer Aktiengesellschaft, 35. Jg. 1962/63 Heft 1, Seite 26

61) Art. 6 lautet: "Der Regierungsrat kann bestimmten Kategorien natürlicher und juristischer Personen Erleichterungen bei der Besteuerung einräumen, soweit dies im Rahmen des Konkordates über den Ausschluß von Steuerabkommen zulässig ist und im öffentl. Interesse liegt".

vom Reingewinn nach dem Satz für natürliche Personen gemäß Art. 18 Abs. 1 StG berechnet (Art. 29 StG). Ein Abzug bezahlter Steuern wird, wie z.B. in Luzern, nicht gestattet. Die vom steuerbaren Einkommen für ein Steuerjahr zu entrichtende einfache Einkommensteuer beträgt (Art. 18 Abs. 1 StG):

0,7 % für die ersten	Fr. 2000, --
0,9 % weiteren	Fr. 2000, --
1,4 % "	3000, --
1,9 % "	4000, --
2,4 % "	5000, --
2,9 % "	6000, --
3,1 % "	6000, --

Bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 28000, -- und mehr beträgt die einfache Steuer 2,25 % vom gesamten Einkommen. Die für ein Steuerjahr zu entrichtende einfache Vermögensteuer beträgt 0,8 v.T. des steuerbaren Vermögens. Der jährliche Steuerfuß wurde für den Kanton von der Landsgemeinde mit 1,8 festgelegt. In Stans, dem Kantonshauptort, betrug in 1962 der gemeindliche Steuerfuß für Gemeinde-, Schul- und Armensteuer zusammen 4,0, die Kirchensteuer 1,1.

gg) Glarus

Aus den Steuerrechtsquellen des Kantons Glarus (Gesetz über das Steuerwesen des Kantons Glarus vom 6. Mai 1934 mit den Änderungen bis 6. Mai 1962) sind drei Besonderheiten hervorzuheben.

1. Das kantonale Steuergesetz gestattet, Leistungen auf die Wehrsteuer, die Kanton- und Gemeindesteuern als Betriebsausgaben zu verbuchen. (§ 43 StG; Steuern gelten als Unkosten).
2. Glarus weist den höchsten Faktor in der Formel für die Berechnung des Steuersatzes auf. Der Steuersatz, mit dem der Reinertrag belastet wird, beträgt "andert-halbmal" so viele Prozente der Verhältniszahl des Reinertrags zum Kapital, mindestens aber 9 v.H. und höchstens 18,5 v.H. Die Formel lautet demnach: ⁶²⁾

$$\text{Steuersatz in \%} = \frac{\text{Reinertrag} \times 1,5 \times 100}{\text{Gesamtkapital}}$$

62) Als Beispiel zu obiger Ertragssteuerformel sei nachstehende Berechnung der Ertragssteuer einer Aktiengesellschaft kurz gezeigt:

Bei einem Kapital von Fr. 100000, - und einem Reinertrag von Fr. 5000, - (5% Rendite) hat eine Aktiengesellschaft bei einem Vielfachen von angenommen 108 % folgende Ertragsteuer zu entrichten:

Einfacher Ansatz (100 %):	$1,5 \times 5$	=	7,5 %;
Minimum		=	9,0 %;
Ansatz bei einem Vielfachen von			
108 % = $1,08 \times 9$		=	9,72 %;
Ertragsteuer: 9,72 % v. 5000, - Fr.		=	486, -;

Der einfache Ansatz der Kapitalsteuer beträgt 1,75 v. T. (§ 36 StG). In den Gemeinden sind die Kapitalgesellschaften von Ertragsteuern befreit; sie werden lediglich mit einer Kapitalsteuer von 0,8 v. T. belegt (§ 99 StG).

3. Neben den ordentlichen Staatsteuern kennt der Kanton Glarus, sowie die Gemeinden, noch außerordentliche Steuern. Der Kanton erhebt eine Spitalsteuer als Zuschlag zur Ertrags- und Kapitalsteuer, die Gemeinden einen proportionalen Zuschlag zur einfachen Steuer vom Kapital und zur kantonalen Ertragsteuer. Die Schulausbausteuer der Schulgemeinden und die Kirchenbausteuer der Kirchgemeinden sind fakultativ. Holding- und Domizilgesellschaften sind steuernicht privilegiert. In den Gemeinden sind sie sowohl von den ordentlichen wie von den außerordentlichen Steuern befreit.

hh) Zug

Im Kanton Zug werden derzeit die Steuern nach dem Gesetz über die Kanton- und die Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946 mit den Änderungen bis 31. März 1955 und die Vollziehungsverordnung vom 26. September 1947 erhoben.

Der Kanton besteuert natürliche und juristische Personen mit Sitz im Kanton, im Kanton gelegenes Grundeigentum, Geschäftsniederlassungen, Beteiligungen sowie auch Forderungen ausländischer Gesellschaften, die durch im Kanton gelegenes Grundeigentum sichergestellt sind. Die Steuerbemessungsgrundlagen werden nach zürcherischen Normen errechnet.

Der Steuersatz vom Ertrag schwankt zwischen 3 % und 6 % (§ 41 StG), die Kapitalsteuer beträgt 3 v. T. (§ 49 StG), der im Steuergesetz festgelegte Steuerfuß eins. Beabsichtigt der Kantonsrat infolge höheren Finanzbedarfes diesen Steuerfuß abzuändern, so unterliegt sein Beschluß dem "fakultativen Referendum", d. h. der Beschluß des Kantonsrates ist dem Volk zur Abstimmung zu unterbreiten, wenn dies wenigstens 500 Stimmberechtigte verlangen. Die Vorkabstimmung entscheidet über die Änderung des Steuerfußes. Betriebstätten ausländischer Gesellschaften werden unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes besteuert. Sämtliche in der Veranlagungsperiode bezahlten direkten und indirekten Bundes-, Kanton- und Gemeindesteuern können bei Errechnung der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden (§ 38 StG). Holding-, Beteiligungs- und Domizilgesellschaften erfreuen sich besonderer Privilegien (Befreiung von der Ertragsteuer, § 41 StG). Seit 28. Dezember 1959 ist das "Gesetz betreffend die Abänderung des Gesetzes über das Gesundheitswesen" (GGW) in Kraft. Danach kann seit dem 1. Januar 1961 bis zur völligen Tilgung aller Kantonschulden für Bauten und Einrichtungen an Krankenhäusern, längstens aber für die Dauer von 15 Jahren, eine befristete Spitalsteuer erhoben werden. Diese besteht in einem Zuschlag von 10 % auf den Einheits-

Fortsetzung der Fußnote 62 von Seite 41:

Vgl. a. Die Steuern der Schweiz, II, Teil, Glarus Nr. 8, Seite 8

sätzen für Reingewinn und Kapital der juristischen Personen (§ 60 GGW).

ii) Freiburg-Fribourg

Das Steuersystem des Kantons Freiburg beruht auf folgenden Rechtsquellen;

1. Loi du 11 mai 1950 / 23 mai 1957 / 27 mai 1959 / 24 mai 1960 sur les impôts cantonaux (LIC).
2. Loi du 7 mai 1926 / 8 mai 1930 / 8 mai 1945 / 9 mai 1946 / 10 novembre 1948 / 11 mai 1950 sur les impôts communaux et paroissiaux (LICP).
3. Decret du 21 novembre 1962 relatif à l'impôt cantonal 1963 (DIC).

In Steuergegenstand und Steuerpflicht entspricht das freiburgische Steuerrecht im allgemeinen dem zürcherischen Muster. Im Gegensatz zu Zürich besteht jedoch in Freiburg die Möglichkeit, die direkten Bundes- und Kantonsteuern als abzugsfähig zu behandeln.

Ähnlich der bei uns üblichen Einteilung unterscheiden die kantonale Steuergesetze bei den Sozialleistungen in Pflichtleistungen (obligatorische Leistungen) und in freiwillige Leistungen. Während in den meisten Kantonen ⁶³⁾ freiwillige Zahlungen an eine Pensionskasse oder eine Personstiftung steuerlich nicht oder nur mit ganz bestimmten Auflagen abzugsfähig sind, erlaubt der Kanton Freiburg eine Anrechnung im Höchstbetrag bis zu 10 % des steuerbaren Reingewinns.

Die Steuersätze sind in Art. 41 LIC festgesetzt. Die steuerbaren Gewinne werden im Minimum mit 3 %, im Maximum mit 9 % belastet. Der Kapitalsteuersatz beträgt 1,5 v. T., wobei sich für das nicht einbezahlte Kapital der Steuersatz um die Hälfte ermäßigt. Der jeweilige Steuerfuß wird jährlich vom "Großen Rat", der Legislative des Kantons, bestimmt. Dieser ist bei einer potentiellen Erhöhung an eine Höchstgrenze von 20 % gesetzlich gebunden (Art. 2 LIC).

Gemischte Holdinggesellschaften ⁶⁴⁾ werden wie gewöhnliche Gesellschaften besteuert. Reine Holdinggesellschaften werden lediglich mit einer Kapitalsteuer belegt, welche bei einem Kapital von 1 bis 100 000 Franken relativ am höchsten ist (2,2 v. T.), und bei einem Kapital von 6 501 000.- Franken nur mehr 0,5 v. T. beträgt.

63) Vgl. dazu Übersicht am Schluß dieses Kapitels!

64) Les sociétés holding sont imposées comme les sociétés anonymes. Pour les sociétés holding et fondations qui n'ont que leur siège dans le canton, le Conseil d'Etat a fixé un impôt sur le capital aux taux suivants ... zit. in: Die Steuern der Schweiz, II. Teil, Fribourg, Seite 8.

Betreffend den Begriff der gemischten und der reinen Holdinggesellschaft verweise ich auf meine späteren Ausführungen.

jj) Solothurn

Im Kanton Solothurn trat am 1.1.1962 ein neues Steuergesetz in Kraft. Gemäß § 15 des solothurnischen Steuergesetzes werden ausländische Gesellschaften auf Grund ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Kanton besteuert. Steuerobjekt ist das im Eigentum oder in der Nutzung stehende Grundeigentum ausländischer Gesellschaften auf Kantonsgebiet, dingliche Rechte, wie z. B. Hypotheken, sowie daraus fließende Einkünfte, ferner betriebliches Vermögen und die daraus resultierenden Erträge. Die steuerliche Belastung erfolgt nach dem Verhältnis der "Faktoren des solothurnischen Betriebes zu den Faktoren des Gesamtbetriebes". Die Steuerpflicht beginnt mit der Sitzbegründung im Kanton und endet mit der Auflösung der Gesellschaft.

Das neue solothurnische Steuergesetz erwähnt besonders die steuerliche Behandlung von Gewinnbeteiligungen. Diese können unter Beachtung zweier Voraussetzungen als Betriebsausgaben verbucht werden:

- a) Sie müssen im Verhältnis zur Lohn- und Gehaltssumme einseitlich für alle Mitarbeiter berechnet werden.
- b) Im Einzelfalle darf die Gewinnbeteiligung Fr. 20 000,- nicht überschreiten.

Im Gegensatz zum alten solothurnischen Steuergesetz besteuert das neue Gesetz nur das einbezahlte Aktien- oder Stammkapital. Der Steuersatz, der auf den Reinertrag bezogen wird, beträgt, wie im Kanton Freiburg, mindestens 5 v. H. und höchstens 9 v. H. (§ 64 StG). Innerhalb dieser Grenzen wird der Steuersatz auf 7/10 des in einem vom Hundertsatz ausgedrückten Verhältnis von Reinertrag und Kapital festgesetzt (einfacher Ansatz).

Der Steuersatz für die Kapitalsteuer ist folgend gestaffelt: ⁶⁵⁾

	bis 100 000	Franken Kapital 2,0 v. T.
über 100 000	bis 200 000	Franken Kapital 2,1 v. T.
über 200 000	bis 500 000	Franken Kapital 2,2 v. T.
über 500 000	bis 1 000 000	Franken Kapital 2,3 v. T.
über 1 000 000	bis 2 000 000	Franken Kapital 2,4 v. T.
über 2 000 000		2,5 v. T.

Domizilgesellschaften werden in Solothurn nicht privilegiert, anders dagegen Holdinggesellschaften (§ 66 StG). Brunner-Altorfer bringen ein Beispiel, das die kantonalen Steuern einer Aktiengesellschaft nach dem alten solothurnischen Steuergesetz (bis 31.12.1961) und dem neuen solothurnischen Gesetz (ab 1.1.1962) einan-

⁶⁵⁾ Brunner-Altorfer, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Hamburg 1962, Seite 37 und 38

der gegenüberstellt. Es sei nachfolgend wiedergegeben, um zu zeigen, daß auch die Steuerschrauben in einer Steueroase angezogen werden können:

Eine Aktiengesellschaft mit 1 Million Franken Aktienkapital erzielte Fr. 120 000.- steuerbaren Jahresgewinn:

a) Steuerbelastung nach dem alten Gesetz:

Reinertragsteuer gemäß Klasse 12	5,3 %	6.360.--
Kapitalsteuer	1,7 v. T.	<u>1.700.--</u>
Gesamtbelastung:		8.060.--
		=====

b) Steuerbelastung nach dem neuen Gesetz:

Reinertragsteuer 7/10 von 12 %	= 8,4 %	10.080.--
Kapitalsteuer	2,3 v. T.	<u>2.300.--</u>
Gesamtbelastung:		12.380.--
		=====

Steuererhöhung	ca. 50 %	4.320.--
----------------	----------	----------

kk) Basel

1. Basel-Stadt

Das baselstädtische Steuergesetz über die direkten Steuern vom 22.12.1949 mit seinen Änderungen und Ergänzungen bis 26.1.1962 bevorzugt ganz besonders Holding-, Beteiligungs-, Domicil- und Hilfsgesellschaften. Domicilgesellschaften werden lediglich mit einer Grundtaxe zuzüglich 1 v. T. Sondersteuer vom steuerbaren Kapital belastet. Einzelheiten habe ich im Kapitel über die Gründung von Domicilgesellschaften näher ausgeführt. Ausländische Gesellschaften sind auch dann für das im Kanton befindliche Eigentum, für Nutzungsrechte an Grundstücken und für Forderungen, die dinglich gesichert sind, im Kanton steuerpflichtig, wenn sie keine Betriebsstätte oder Niederlassung im Kanton unterhalten. Steuerobjekt ist das angelegte Kapital und dessen Erträge.

Die steuerliche Gewinnermittlung entspricht der des zürcherischen Rechts mit der Ausnahme, daß wie bei der Wehrsteuer vom Reinertrag die Leistungen in Abzug gebracht werden können, welche für die eidgenössischen und kantonalen Steuern aufgewendet werden.

Der Steuertarif ist in § 74 StG festgelegt. Er beruht auf dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Der Ertragssteuersatz beträgt im Minimum 3 %, im Maximum 23 %. Von der Kapitalsteuer, welche 5 v. T. beträgt und neben dem einbezahlten Kapital auch die Re-

serven erfaßt, sind Fonds für gemeinnützige Zwecke (z. B. Personalfürsorge und Pensionskassen) befreit. Eine zweckwidrige Verwendung des Fonds muß jedoch ausgeschlossen sein.

Die Gemeinden des Kantons Basel-Stadt erheben keine Steuer. Der Finanzhaushalt der Einwohnergemeinde Basel-Stadt bildet einen Bestandteil des kantonalen Finanzhaushaltes. Die Landgemeinden (Riehen und Bettingen) sind je zur Hälfte an der kantonalen progressiven Ertragsteuer der in ihrem Gebiet domizilierten juristischen Personen beteiligt, während die proportionale Ertragsteuer ganz in die Staatskasse fließt (§ 90 StG).

2. Basel-Land

Das baselländische Steuergesetz vom 4. 11. 1960 und die Vollziehungsverordnung vom 13. 3. 1961 gleichen mit zwei Ausnahmen den baselstädtischen Bestimmungen. Die erste Abweichung beruht in den Steuersätzen. Der Mindestsatz ist in Basel-Land höher, nämlich 5 %, der Höchstsatz niedriger, nämlich 20 %. Die zweite Abweichung liegt in einer Bevorzugung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sie können gemäß § 42 StG vor Berechnung der Steuer einen "Spezialabzug" vom steuerbaren Gewinn in Höhe von Fr. 2 000. - vornehmen.

11) Schaffhausen

Die Besteuerungsgrundlagen im Kanton Schaffhausen finden sich im "Gesetz über die direkten Steuern vom 17. 12. 1956" und in der "Verordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen betreffend den Vollzug des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. 12. 1956", erlassen am 26. 3. 1958. Steuergegenstand sind Reinertrag, Liquidationsgewinn, Kapital und Reserven.

Ausländer haben neben Betriebstätten und Grundstücken, die sich im Kanton befinden, ihre Forderungen, welche durch im Kanton Schaffhausen gelegene Grundstücke oder Verpfändung von auf solchen Grundstücken haftenden Grundpfandrechten (z. B. Hypotheken) gesichert sind sowie die Erträge daraus zu versteuern. Der Reingewinn wird entsprechend den zürcherischen Steuerprinzipien ermittelt. Steuerlich abzugsfähig sind nur diejenigen eidgenössischen Abgaben und Steuern, welche gemäß bundesrechtlicher Vorschrift oder gemäß Beschluß des Regierungsrates abgezogen werden dürfen; für die Wehrsteuer und die kantonalen Staatsteuern sowie besondere Wohlfahrtszuwendungen an das Personal (Artikel 45 StG) fehlt ein entsprechender Beschluß. Der Steuersatz wird entsprechend den Grundsätzen des Kantons Solothurn errechnet. Er ist in Artikel 55 StG mit 3 bzw. 10 % begrenzt. Grundlage für die Erhebung der Kapitalsteuer bilden neben dem Aktienkapital auch die Reserven, der Steuersatz beträgt 2 v. T. (Art. 46 StG).

Der Reinertrag von Holdinggesellschaften wird um 80 % des bereits besteuerten Ertrages der Beteiligungen ermäßigt. Die Kapitalsteuer beträgt bei Holdinggesell-

schaften 0,5 v. T. Sie wird ebenfalls im Verhältnis des Wertes der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven ermäßigt. Kantone und Gemeinden erheben weiterhin eine Kapitalgewinnsteuer nach den gleichen Grundsätzen auf allen Kapitalgewinnen, die bei der Veräußerung von Grundstücken⁶⁶⁾, Wertpapieren und anderen Vermögenstücken erzielt werden. Veranlagung und Tarif folgen den ordentlichen Steuern.

mm) Appenzell

1. Appenzell - Außerrhoden⁶⁷⁾

Für den Kanton Appenzell-Außerrhoden sind folgende Besonderheiten hervorzuheben: Der Steuersatz, der vom Reingewinn erhoben wird, ist an seiner Obergrenze niedriger als fast alle anderen Mindeststeuersätze; er schwankt zwischen 0,2 und 1,8 % (Art. 35 StG). Der Kapitalsteuersatz, der bei juristischen Personen nur auf das einbezahlte Kapital erhoben wird, ist mit 0,65 v. T. der niedrigste Satz aller bis jetzt angeführten Kantone (Art. 45 StG,⁶⁸⁾. Für ausländische Investoren, die das Problem der Standortwahl zu lösen haben, ist bemerkenswert, daß wie z. B. in Uri oder Schwyz auch hier der Regierungsrat unter Voraussetzung der Genehmigung durch die Landessteuerkommission und den zuständigen Gemeinderat, Sonderabkommen treffen kann. Art. 17 Abs. 1 und Abs. 2 StG lauten:

"Der Regierungsrat kann nach Anhören der Landessteuerkommission und des Gemeinderates den Inhabern wesentlich erweiterter, umgestellter, neugegründeter, zu- oder herangezogener Geschäfte, industrieller, gewerblicher oder kaufmännischer Natur längstens für den Rest des Jahres, in welchem die Voraussetzungen eintreten, und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen für Land und Gemeinde gewähren, sofern diese Erweiterungen, Umstellungen, Neugründungen, Zu- oder Heranzüge mit einem beträchtlichen Risiko verbunden und geeignet sind, neue Arbeitsgelegenheiten zu schaffen und wenn durch ein solches Entgegenkommen im Kanton bestehende Unternehmungen nicht benachteiligt werden. Die Vergünstigung kann jederzeit rückwirkend bis auf den Zeitpunkt der Gewährung widerrufen werden, wenn die vom Unternehmen gemachten Zusicherungen oder die vom Regierungsrat festgesetzten Bedingungen nicht eingehalten werden".

Abschließend sei auf die Rechtsquellen im Kanton hingewiesen: Es handelt sich um das Gesetz über die direkten Steuern vom 27.4.1958 und die Vollziehungsverordnung vom 27.11.1958.

66) Vgl. dazu meine Ausführungen im Kapitel "Haus- und Grundbesitz in der Schweiz und seine steuerliche Behandlung"!

67) Vgl. Schweizerische Aktiengesellschaft,
Jg. 1961, Heft 2, Seite 155.

68) Unter Vernachlässigung des jährlichen Vielfachen.

2. Appenzell-Innerrhoden

Ein eigenartiges Mischsystem besitzt der Kanton Appenzell-Innerrhoden. Natürliche Personen werden mit einer Erwerbssteuer belegt, die auch für juristische Personen sinngemäß für anwendbar erklärt wird. In einer ursprünglichen Form findet sich dieses Erwerbssteuersystem nur noch im Kanton Graubünden, wo es sich auch im neuen Steuergesetz von 1958 halten konnte. Für Kapitalgesellschaften besteht das Steuerobjekt aus dem steuerbaren Reingewinn abzüglich 5 v. H. des steuerbaren Vermögens. Dieser steuerbare "Erwerb" unterliegt dem gleichen progressiven Staffeltarif (angestoßene Staffeln) von 0,22 - 4,5 %, der auch für die natürlichen Personen gilt. Das Vermögen wird mit einem relativ hohen progressiven Satz (angestoßene Staffeln von 1,0 v. T. - 3,55 v. T.) belastet.

Das Steuergesetz, das aus dem Jahre 1919 stammt und 1932 wie auch 1951 revidiert wurde, begünstigt Holding-, Beteiligungs- oder Dornitzgesellschaften in keiner Weise.

nn) St. Gallen

Das St. Galler-Steuergesetz wurde 1960 entsprechend dem zürcherischen Vorbild revidiert. Art. 161 StG befreit juristische Personen von den gemeindlichen Steuern.

Der Ertragsteuersatz bewegt sich zwischen 3 und 10 % (Art. 50 StG), die Kapitalsteuer wird mit 2 v. T. berechnet. Nach Art. 51 StG werden nicht nur das einbezahlte Kapital, sondern auch die Reserven besteuert. Die "einfachen Ansätze" werden mit einem jährlich vom Großen Rat festgelegten Steuerfuß vervielfacht (1962 = 300 %). Das Holdingprivileg ist in Art. 52 StG verankert.

oo) Graubünden

Das Graubündner Steuergesetz vom 16.12.1945 wurde am 30.1.1952 und am 2.3.1958 abgeändert; die dazugehörige Vollziehungsverordnung vom 25.11.1953 wurde am 26.11.1958 ergänzt. Die Besteuerungsgrundsätze des Kantons gelten für natürliche und juristische Personen in gleicher Weise.

Ein Abzug der direkten Steuern wird nicht gewährt. Der Steuersatz vom Reinertrag beginnt bei 0,22 % und endet bei 4,5 % (Art. 30 StG). Als besonderer Abzug darf vom "Roherwerb" gemäß Art. 33 Abs. 3 StG die Verzinsung des versteuerten Vermögens in Abzug gebracht werden.

Der anzuwendende Zinssatz beträgt nach der zur Zeit gültigen Vollziehungsverordnung (§ 23) 3,5 %.

Der "Große Rat" legt den Vermögensteuersatz fest. Auf diesen werden noch prozentuale Zuschläge erhoben. "Diese Zuschläge variieren von 5 % bis 255 %, je nach der Höhe des Vermögens. Beträgt z. B. der Ansatz 3 v. T., so ist auf ein Vermögen von Fr. 100 000,- eine Kapitalsteuer von 426 Franken zu bezahlen, nämlich zu-

nächst der Ansatz von 3 v. T. = 300 Franken zuzüglich einem Zuschlag von 42 % = 126 Franken. Bei einem steuerbaren Kapital von 1 000 000 Franken beträgt der Zuschlag 203 %; die Steuer beträgt dann 3000 Franken (der Ansatz) zuzüglich 6090 Franken (der Zuschlag), somit 9090 Franken".⁶⁹⁾

Seit 1958 werden die juristischen Personen mit einer Sondersteuer, der sogenannten Kultussteuer, belegt. Diese beträgt 10 % der kantonalen Reinertrag- und Kapitalsteuer. Sie wird gleichzeitig mit den ordentlichen Steuern erhoben.

Die Kreise im Kanton (Chur, Davos) sind in der Gestaltung ihrer Steuern weitgehend autonom. Sie können auch außerordentliche Vermögensteuern erheben. Die Gemeinden erheben keine Steuern. Der Kanton erhebt für Rechnung der Gemeinden obig erwähnten Zuschlag. Holdinggesellschaften sind nach Art. 34 StG privilegiert.

pp) Thurgau

Das thurgauische Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 5. September 1950 und die dazugehörige Vollziehungsverordnung vom 27. Dezember 1950 regeln Steuerpflicht, Errechnung der Steuerbemessungsgrundlagen, des Steuersatzes und des Steuerfußes wie in Zürich. Auch im Kanton Thurgau wird an der Besteuerung dinglich gesicherter Forderungen ausländischer Gläubiger festgehalten, eine Abzugsfähigkeit direkter Steuern wird nicht gewährt.

Die Reinertragsteuer beträgt 4/10 des vom-Hundertsatzes, der sich aus dem Verhältnis von Reinertrag zu steuerbarem Kapital ergibt, mindestens 3 % und höchstens 8 %. Sie liegt also für hohe Einkommen unter dem zürcherischen Satz von 10 % (§ 46 StG). Die Kapitalsteuer, die neben dem einbezahlten Aktienkapital und den offenen Reserven auch die stillen Reserven umfaßt (Berechnung ähnlich dem deutschen Bewertungsgesetz), beträgt für ein Kapital bis zu Fr. 500000, 1,5 v. T. und für den Mehrbetrag 2 v. T. (§ 46 StG).

Domizilgesellschaften werden im Gegensatz zu Holdinggesellschaften nicht privilegiert (§ 47 StG).

qq) Tessin⁷⁰⁾

Der Kanton weist in seinem Steuerrecht viele Besonderheiten auf. Als deren erste ist zu erwähnen, daß juristische Personen, die ihren Sitz nicht im Kanton haben, dort insbesondere die auf Grund von Konzessionen beruhenden Wasser- und Wasserkraftnutzungsrechte zu versteuern haben. Grunddienstbarkeiten hingegen begründen für die Berechtigten im Kanton keine Steuerpflicht.

Als zweite Besonderheit ist die Möglichkeit zum Abschluß von Steuerabkommen,

⁶⁹⁾ Brunner-Altorfer, a. a. O. Anmerkung 39, Seite 47.

⁷⁰⁾ Vgl. Blumenstein, Irene: Steuerrecht im Kanton Tessin. In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 23, 1954, Heft 1, Seite 65 - 70.

wie in den Kantonen Uri, Schwyz, Appenzell-Außerrhoden u. a. zu erwähnen. Der Staatsrat ist ermächtigt, neu gegründete Gesellschaften oder bereits bestehende Gesellschaften, wenn diese ihren Betrieb wesentlich erweitert haben, teilweise oder ganz von der Steuer zu befreien, jedoch längstens für die Dauer von neun Jahren. Steuerabkommen gelten nicht nur für den Kanton, sondern auch für die jeweils zuständige Gemeinde.

Eine weitere Eigenheit des Tessiner Steuerrechts ist im Modus der Kapitalberechnung zu finden. Das steuerbare Kapital wird nämlich aus dem Handelsregister ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse entnommen. Neben dem einbezahlten Kapital wird auch das nicht einbezahlte Kapital, jedoch nur zur Hälfte besteuert. Hierfür ist ebenfalls die Eintragung im Handelsregister maßgeblich. Wird nun die Eintragung einer Kapitaleinzahlung oder einer Kapitalerhöhung lange verzögert, kann dieser Tessiner Berechnungsmodus für den Steuerpflichtigen zu gewissen Einsparungen führen. Für die Besteuerung der offenen und stillen Reserven gelangen die Vorschriften des Obligationenrechts (671-674 OR) zur Anwendung. Grundstücke unterliegen im Kanton Tessin einem besonderen Bewertungsverfahren⁷¹; sie werden auf Grund des amtlichen Schätzwertes (*valore ufficiale di stima*) besteuert; der Satz ist proportional und beträgt 3 v. T.

Die übrigen Steuersätze können aus der am Schluß dieses Kapitels vorgenommenen Zusammenstellung ersehen werden. Wie der Kanton Aargau seine Spezialsteuer und der Kanton Graubünden die Kultussteuer erhebt, belastet der Kanton Tessin die dort befindlichen Kapitalgesellschaften mit einer zusätzlichen Annensteuer (*imposta per la pubblica assistenza*). Diese beträgt 0,85 v. H. vom Ertrag und 0,85 v. T. vom steuerbaren Kapital.

rr) Waadt (Vaud)

Die Gesetze des Kantons Waadt unterscheiden sich in nur unwesentlichen Teilen von den zürcherischen Bestimmungen. Als Gesetze gelten:

1. Loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 / 2 décembre 1958 / 30 novembre 1960.
2. Loi sur les impôts communaux du 5 décembre 1956 / 24 mai 1960 / 12 décembre 1960.

Eine Besonderheit, die im deutschen Steuerrecht unbekannt ist, sei jedoch hervorgehoben. Der Kanton Waadt erhebt von Kapitalgesellschaften eine Minimalsteuer. Zur Berechnung dieser Minimalsteuer stützen sich die kantonalen Steuergesetze auf zwei Ersatzfaktoren⁷²: Einnahmen und investiertes Kapital. Die Fr. 200000,-

⁷¹ Vgl. später: Der Erwerb von Haus- und Grundbesitz in der Schweiz und seine Besteuerung, Teil B!

⁷² Über die allgemeine Besteuerung nach subsidiären Steuerfaktoren vgl. a. Boettcher, Carl: "Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns". In: Finanz Archiv, Bd. 20, Heft 1, 1959/60 S. 150

übersteigenden Roheinnahmen unterliegen einer Proportionalsteuer von 0,15 v. T. in der "Engrosbranche", 0,4 v. T. für "Fabrikationsbetriebe" und 0,8 v. T. für die übrigen Branchen. Alle Aktiven der juristischen Personen werden mit 0,4 v. T. besteuert.

ss) Wallis (Valais)

Die Bestimmungen der Steuergesetze des Kantons Wallis weisen drei Besonderheiten auf:

1. Der Kanton erhebt zusätzlich zu den Steuern vom Reinertrag und vom Kapital der juristischen Personen eine Ergänzungsteuer auf Grundstücke. Diese beträgt 2 v. T. Ohne Berücksichtigung eines Schuldenabzuges wird dieser Satz auf denjenigen Teil der amtlichen Schätzung (Katasterschätzung) in Ansatz gebracht, der den Betrag des der normalen Steuer unterliegenden Kapitals übersteigt.
2. Aktiengesellschaften, die mindestens 20 v. H. des Gesellschaftskapitals einer anderen Gesellschaft mit Sitz und Tätigkeit im Kanton besitzen, können eine Steuerherabsetzung geltend machen. Hierbei ermäßigt sich die Steuer des Reinertrags im Verhältnis des Einkommens aus dieser Beteiligung zum gesamten Bruttoertrag. Diese Formulierung lautet ähnlich, wie das später noch eingehend zu behandelnde Holdingprivileg bei der Wehrsteuer; sie ist jedoch mit diesem nicht zu verwechseln, da es sich um Aktiengesellschaften innerhalb des Kantons Wallis handeln muß. Der Kanton will den gleichen Ertrag nicht zuerst bei der Tochtergesellschaft und dann nochmals bei der Muttergesellschaft belasten.
3. Analog den Bestimmungen des Kantons Waadt wird auch im Kanton Wallis eine Mindeststeuer von Kapitalgesellschaften erhoben. Ersatzfaktor ist der "Rohumsatz". Die Minimalsteuer tritt an die Stelle der ordentlichen Steuern vom Kapital und vom Gewinn, wenn die Mindeststeuer höher ist. Der Begriff des Rohumsatzes umfaßt alle Einnahmen aus der Tätigkeit der Gesellschaft mit Einschluß der Kapitalerträge. Kapitalgewinne und andere außerordentliche Einnahmen werden ausgeschieden (§ 43 StG). Der Rohumsatz wird für die Berechnung der Mindeststeuer jedoch nur dann berücksichtigt, wenn er Fr. 300000,- übersteigt. Beim Einzelhandel beträgt die Mindeststeuer bis zum Umsatz von Fr. 1000000,- 1 v. T., darüber hinaus 2 v. T.. Auf übrige Einnahmen des Einzelhandels beträgt die Mindeststeuer 0,2 v. T.. Zur kantonalen Mindeststeuer kommen 0,8 v. T. bzw. 0,5 v. T. für die Gemeindekassen hinzu. Rechtsquellen sind das Finanzgesetz vom 6. Februar 1960, die Botschaft des Staatsrats vom 11. Dezember 1958 und das Ausführungsreglement vom 14. Oktober 1960.

tt) Neuenburg (Neuchâtel)

Die Steuerrechtsquellen von Neuenburg haben eine gewisse Ähnlichkeit mit den Tessiner Bestimmungen.

1. Analog der Tessiner Armensteuer belastet der Kanton Neuenburg seine im Kantonsgebiet domizilierten Kapitalgesellschaften mit einer Sozialabgabe. Diese beträgt einen Bruchteil der Staatsteuer und ist gestaffelt in 6, 12 und 18 v. H. Dieser Höchstsatz wird schon bei einem jährlichen Steuerbetrag von Fr. 100, - erreicht.
2. Maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer ist in Neuenburg ebenfalls das im Handelsregister eingetragene Kapital. Der Steuersatz ist gestaffelt. Er beträgt 3 v. T. bei einem Kapital unter Fr. 500 000, -, 4 v. T. bei einem Kapital von Fr. 500 000, - bis unter 1 000 000, - und 5 v. T. bei einem Kapital von Fr. 1 000 000, - und mehr.

Abschließend seien noch die Rechtsquellen erwähnt:

1. Loi sur les contributions directes du 19 avril 1949
2. Loi concernant la couverture des dépenses sociales de l'Etat et des communes du 23 décembre 1949 / 1958 / 1960.

uu) Genf (Genève)

Das Steuerrecht des Kantons Genf, der als bedeutendes Niederlassungsgebiet insbesondere amerikanischer Gesellschaften gilt, weist einige für ausländische Investoren wichtige Besonderheiten auf. Die grundsätzliche Ausgestaltung der Steuergesetze folgt im großen und ganzen dem zürcherischen Vorbild.

1. Wie der Kanton Wallis erhebt der Kanton Genf eine Spezialsteuer auf Liegenschaften. Diese ist nach Wert und Zweck der Liegenschaften gestaffelt und beträgt je nachdem 1, 5 bis 2 v. T. des "Liegenschaftswertes".
2. Der Grundsatz des Verbots der Doppelbesteuerung wird im Innerkantonalen Recht des Kantons Genf ganz besonders hervorgehoben. So ist ausdrücklich festgelegt, daß sich für ausländische Unternehmungen der von der Gesamtunternehmung berechnete Reinertrag und das Kapital um die Vermögenswerte reduziert, welche im Ausland der Besteuerung unterworfen sind. Die Ermäßigung erfolgt prozentual zum Gesamtertrag und -kapital. Ausländische Gesellschaften, die im Kanton ausschließlich Liegenschaften besitzen, haben von denselben das darin investierte Kapital und die daraus fließenden Gewinne zu versteuern, wobei juristische Personen nach den Vorschriften für natürliche Personen besteuert werden.
3. Die Gemeinden des Kantons Genf erheben - wie bei uns üblich - eine eigene Gewerbesteuer. Diese ist in 54 Klassen eingeteilt.

Die Staatssteuer bleibt hinsichtlich der Ertragbesteuerung in einem Rahmen von 3 bis 15 v. H., hinsichtlich der Kapitalbesteuerung beträgt der Satz 1, 75 v. T. Rechtsquellen sind das Gesetz über die öffentlichen Abgaben (Loi generale sur les contributions publiques) in der Fassung der Novelle, welche am 1. April 1959 in Kraft getreten ist und die dazugehörige Vollziehungsverordnung gleichen Datums

(Réglement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques) mit den Ergänzungen bis zum 13. Mai 1961.

c) ZUSAMMENFASSUNG ⁷³⁾

Versucht man eine kurze Zusammenfassung der 25 verschiedenen kantonalen Steuersysteme, so läßt sich folgend einteilen:

- a) Eine allgemeine Ertragsteuer mit ergänzender Vermögensteuer wird in folgenden Kantonen erhoben:
Zürich, Bern, Luzern, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Zug, Freiburg, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Schaffhausen, Appenzell-Außerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Tessin, Waadt, Wallis, Neuenburg, Genf.
- b) Eine allgemeine Vermögensteuer und allgemeine Erwerbsteuer wird in folgenden Kantonen erhoben:
Glarus, Appenzell-Innerrhoden, Graubünden.
- c) An kantonalen Sondersteuern und außerordentlichen Steuern in Form von kantonalen Zuschlägen zur ordentlichen Staatsteuer vom Einkommen und vom Vermögen werden folgende erhoben:

1. Luzern:	Spezialsteuer für Gastwirtschaftsbetriebe
2. Basel-Land:	Grundsteuer (wird sonst nur von Gemeinden erhoben)
3. Graubünden:	Sonderabgabe vom Vermögen
4. Genf:	Spezielle Liegenschaftsteuer
5. Glarus:	Spitalsteuer
6. Zug:	Spitalsteuer
7. Solothurn:	Spitalsteuer
8. Waadt:	Impôt d'équipement
9. Neuenburg:	Contribution aux charges sociales

Die gemeindlichen Steuersysteme werden von drei Typen charakterisiert:

- a) Gemeinden mit gleicher Bemessungsgrundlage und gleichem Tarif wie Kanton:
Gemeinden der Kantone: Zürich, Bern, Luzern, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Zug, Freiburg, Schaffhausen, Appenzell-Außerrhoden, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Tessin, Waadt, Genf.
- b) Gemeinden mit gleicher Bemessungsgrundlage wie Kanton, aber mit eigenem Tarif:
Gemeinden der Kantone: Uri, Glarus, Wallis, Neuenburg. Die Gemeinden des Kanton Glarus erheben keine eigene Erwerbsteuer. Sie sind statt dessen am Ertrag der kantonalen Erwerbsteuer beteiligt.

⁷³⁾ Vgl. Die Steuern der Schweiz, Allgemeine Übersicht, I. Teil, Nr. 4.

c) Gemeinden mit abweichender Bemessungsgrundlage und eigenem Tarif, d. h. Gemeinden, welche in der Ausgestaltung ihrer Steuern nur an gewisse Rahmenbestimmungen gebunden sind;

Gemeinden der Kantone: Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Graubünden. Neben den Einkommen- und Vermögensteuern werden in verschiedenen Gemeinden kommunale Sondersteuern erhoben, die zumeist in einer besonderen Belastung des Haus- und Grundbesitzes liegen.

Abschließend ist zu bemerken, daß auch die juristischen Personen in allen Gemeinden der Kirchensteuer unterliegen. Diese wird anteilig unter den Kirchen verteilt.

Die nachfolgende Tabelle ist ein Versuch, die kantonalen Steuersätze übersichtlich zu ordnen. Weiterhin will diese Zusammenstellung Anhaltspunkte für einen Vergleich liefern ⁷⁴⁾. Ein exakter Vergleich der totalen Steuerbelastung ist jedoch nur für den konkreten Einzelfall möglich, wenn alle Daten (Kanton, Gemeinde, Größe der Unternehmung, Ertrag) hinreichend bekannt sind, wobei auf lange Sicht immer noch das Risiko der Gesetzesänderung getragen werden muß. So schreibt auch Dober ⁷⁵⁾: "Ein Vergleich der Steuerbelastung in den einzelnen Kantonen ist nicht möglich, da zuviele Punkte im Einzelfall die Steuerbelastung beeinflussen, z. B. der Steuersatz des Kantons, derjenige der Gemeinde, die Einschätzungspraxis für Abschreibungen und Reserven, das Verhältniskapital des Unternehmens, die Höhe der Ausschüttungen, die Beeinflussung der Steuerlast durch Erbschaft- und Schenkungssteuern, durch Grundstücksgewinn- und ähnliche Steuern. Zahlen, die einen gewissen Aussagewert besitzen, können nur durch Steuerbelastungsvergleiche errechnet werden, wobei die Ergebnisse durch eine langfristige Steuerplanung beeinflußt werden können".

74) Die Zahlenangaben sind entnommen aus den einzelnen Heften des Sammelwerkes "Die Steuern der Schweiz", II. Teil.

75) Dober, Willy: Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz. In: Wirtschaftsprüfung, Jg. 1962, Seite 613. Vgl. Schmid, A. Steuerflucht, Seite 46.

TABELLE 1

ZUSAMMENSTELLUNG DER KANTONALEN STEUERSÄTZE FÜR DAS JAHR 1982 UNTER BERÜCKSICHTIGUNG
DER GEMEINDLICHEN ANSÄTZE FÜR DEN JEWEILIGEN KANTONSHAUPTORT

Kanton	Einfache Staatssteuer				Steuerfuß		Möglichkeit:		Kantonales Holding-privileg
	vom Ertrag min. %	max. %	min. ‰	max. ‰	Kanton	Gemeinde	der Steuer- ersatz- formel	zum Ab- schluß von Steuerab- kommen	
Zürich	2	10	1,5	1,5	100	125	0,50	nein	ja
Bern	2	5	0,75	1,5	2,1	2,0	0,50	ja	ja
Luzern	1	8	1	1	1,75	2,15	0,50	ja	ja
Uri	2	8	2	2	-	-	1,00	ja	ja
Schwyz	3	5	1	1	1,75	3,5	0,50	ja	ja
Obwalden	1	2,5	1	1,5	2,3	6,35	0,25	ja	ja
Nidwalden	0,7	2,25	0,8	0,8	1,8	4,0	-	ja	ja
Glarus	9	18,5	1,75	1,75	108	-	1,5	nein	ja
Zug	3	6	3	3	110	110	0,50	nein	ja
Freiburg	3	9	1,5	1,5	105	-	0,70	nein	ja
Solothurn	3	9	2,0	2,5	115	100	1,0	nein	ja
Basel-Stadt	3	23	5	5	-	-	1,0	nein	ja
Basel-Land	5	20	2	3	-	-	1,0	nein	ja
Schaffhausen	3	10	2	2	110	120	0,70	nein	ja
Appenzell- Äußerer	0,2	1,8	0,65	0,65	2,25	6	-	ja	ja
Appenzell- Innerer	0,2	1,3	0,8	1,2	6	4,5	-	ja	nein
St. Gallen	3	10	2	2	100	200	0,50	ja	ja

Fortsetzung der TABELLE 1

Kanton	Einfache Staatssteuer				Steuerfuß		Faktor in 2)	Möglichkeit		Kantonales
	vom Ertrag		vom Kapital		Kanton	Gemeinde		zum Ab-	zu	
	min.	max.	min.	max.				schluß von	Steuerab-	Holding -
	%	%	%	%				Steuerab-	kommen	privileg
Graubünden	GR	0, 22	4, 5	1 %	0 + Zuschl.	2, 7	0, 85	nein	nein	nein
Aargau	AG	Sonderregelung: Ausschüttungssteuersystem								
Thurgau	TG	3	8	1, 5	2, 0	125	170	nein	nein	ja
Tessin	TI	4	15	3	3	-	0, 85	ja	ja	ja
Waadt	VD	2	12	2	2	124	110	-	-	ja
Wallis	VS	3	12	3	3, 5	100	120	nein	nein	ja
Genf	GE	3	15	1, 75	1, 75	159, 5	55, 5	nein	nein	ja
Neuenburg	NE	3	12	3	5	-	-	nein	nein	ja

1) Quelle: Sammelwerk "Die Steuern der Schweiz". Die Zahlenangaben habe ich den einzelnen Kantonsheften entnommen.

2) Obiger Faktor dient zur Errechnung des Steuersatzes:

$$\text{Steuersatz in \%} = \text{Faktor} \times \frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Verhältniskapital}}$$

TABELLE 2

STEUERLICHE ABZUGSFÄHIGKEIT VON DIREKTEN STEUERN, EINLAGEN IN PERSONALFÜRSORGEFONDS UND GEMEINNÜTZIGE ZUWENDUNGEN

CH ZH BE LU UR SZ OW NW GL ZG FR SO BS BL SH AR AI SG GR AG TG TI VD VS NE GE

I. Direkte Steuern

Wehrsteuer, Staatssteuern,
Gemeindesteuern

x x x x x x x x x x x x

II. Einlagen in Personal - fürsorgestiftungen

a) allgemein abzugsfähig

Einschränkungen in

bezug auf Stiftung;

abzugsfähig, sofern

b) Leistungen im wesent-

lichen Umfange Kan-

tonseinwohnern oder

-bürgern zugute kommen

c) Tätigkeit der Stiftung

sich auf die ganze

Schweiz erstreckt

d) Sitz der Stiftung im

eigenen Kanton oder in

einem solchen, der

Gegenrecht hält

x x

x x x x x x x x x x x x

CH ZH BE LU UR SZ OW NW GL ZG FR SO BS BL SH AR AI SG GR AG TG TI VD VS NE GE

Einschränkungen in bezug auf Höhe der Einlage

e) erste Zuwendungen unbeschränkt, weitere beschränkt (Prozentsatz der Lohnsumme (LS) oder des steuerbaren Gewinns (st. G.))

f) alle Zuwendungen beschränkt (Prozentsatz der Lohnsumme oder des steuerbaren Gewinns)

III. Zuwendungen für gemeinnützige und wohltätige Zwecke

a) allgemein abzugsfähig
Einschränkungen in bezug auf Empfänger (Destinatar):

b) an Kanton und Gemeinden und ihre Anstalten
c) an gemeinnützige Institutionen (juristische Personen) mit Tätigkeit im Interesse des Kantons

x²

x²

x²

x³

x⁴

1-2
x

x²

x

x

x

x

x

11
x

x

x

10
x

x

x

x

x

x

x

x

x

9
x

x

x

allgemeinen schwei-

zerischen Interesse

e) an im Kanton domizi-

lierte gemeinnützige

Körperschaften

Einschränkungen in Bezug

auf Höhe der Zuwendung

f) Zuwendung beschränkt

(Prozentsatz der Lohn-

summe oder des steuer-

baren Gewinns)

FUSSNOTEN ZU TABELLE 2

- 1) Nur abziehbar, sofern der Steuerpflichtige vertraglich oder statutarisch zur Leistung verpflichtet ist.
- 2) Bis 15 % der Lohnsumme.
- 3) Bis 10 % des steuerbaren Gewinns.
- 4) Erste Zuwendung bis Fr. 20 000. -, weitere bis 10 % der Lohnsumme.
- 5) In der Praxis wird bei Aktiengesellschaften die Beschränkung auf diesige Institutionen nicht absolut gefordert. Vgl. Grüniger (Stud., Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1953, Steuergesetz § 73 II 3 Seite 310).
- 6) Bis 5 % des reinen Jahresgewinns gemäß Ziffer 2 des Regierungsratsbeschlusses vom 22. 1. 1957 über den Abzug von Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke bei den Staats- und Gemeindesteuern
- 7) Bis 15 % der Lohnsumme; nach Abänderung des Stellergesetzes vom 1. 1. 1961 (in Kraft ab 1. 1. 1961) sind gemeinnützige Zuwendungen von interkantonalen und interkommunalen Unternehmungen nur steuerfrei, wenn sie den beteiligten Gemeinden entsprechend deren Anteil am steuerbaren Reingewinn zugewendet werden. Artikel 39 Absatz 2 Steuergesetz.
- 8) Bis 10 % des steuerbaren Gewinns oder bis 15 % der Lohnsumme. Unbeschränkt abziehbar sind obligatorische und vertragliche Zuwendungen an Personalfürsorgestiftungen (z. B. auf Grund eines Stiftungsreglementes sowie Zuwendungen an Institutionen im allgemeinen schweizerischen Interesse.)
- 9) Praxis
- 10) Nach dem Finanzgesetz vom 6. 2. 1960 (in Kraft ab 1. 1. 1961); Zuwendungen müssen mindestens Fr. 500. - ausmachen (Artikel 43, Absatz 1, Ziffer 4);
- 11) Zuwendungen müssen in der Bemessungsperiode (2 Jahre) mindestens Fr. 200. - betragen (Artikel 29, Absatz 1, Ziffer 4).
- 12) Praxis: Zuwendungen für wohltätige Zwecke werden im allgemeinen bis zu 50 % der Schenkung als abzugsfähig behandelt.
- 13) Praxis: Bei Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke wird von Fall zu Fall geprüft, ob und inwieweit solche Leistungen als "Gewinnungskosten" gelten können, d. h. aus Geschäftsgründen erbracht werden.

Quelle: 1) Steuern der Schweiz

- 2) Attinger, Hermann: Die Besteuerung der Aktiengesellschaft. Eine rechtsvergleichende Studie über die Besteuerungsformen der Aktiengesellschaften in der Schweiz, in der Deutschen Bundesrepublik und in den Vereinigten Staaten. Handelshochschule St. Gallen, Dissertation 1961 Seite 66

d) BUNDES-, STAATS- UND GEMEINDESTEUERN,
DARGESTELLT AN HAND EINES ZAHLENBEISPIELS

Im folgenden möchte ich anhand einer Statistik für zwei verschiedene Kapitalgesellschaften die Bundes-, Staats- und Gemeindesteuern aufzeigen, wobei sämtliche direkte Steuern vom Vermögen und Ertrag berücksichtigt sind. In beiden Tabellen sind bei unterschiedlicher Ertragsintensität die fünf steuerlich jeweils günstigsten und ungünstigsten Kantonshauptorte aufgeführt. Vergleicht man das Ergebnis mit westdeutschen Verhältnissen, so sind Körperschaft-, Vermögen- und Gewerbesteuer heranzuziehen. Schweizerischerseits ist die Abzugsfähigkeit der direkten Steuern bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Wehrsteuer und der meisten kantonalen Steuern zu berücksichtigen.

In Ergänzung der Statistik von Rädler-Wechsler⁷⁶⁾ wird gleichzeitig die Steuerbelastung von 1958 und 1962 gezeigt. Die Unterschiede beweisen, daß ein Kanton, der sich heute als steuergünstig erweist, in der Zukunft nicht nur nach unten, sondern auch nach oben abweichend seine Steuerpflichtigen belasten kann. In der Steuerplanung einer Unternehmung darf deshalb dieser Unsicherheitsfaktor nicht außer Acht gelassen werden.

76) Rädler-Wechsler, Zahlenbeispiel in Steuer und Wirtschaft, 1960, Sp. 397 und 398. Vgl. a. Amtliches Tabellenwerk "Steuerbelastung in der Schweiz 1958", bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Heft 305 der statistischen Quellenwerke der Schweiz und "Steuerbelastung in der Schweiz 1962", Heft 341 der statistischen Quellenwerke der Schweiz, Bern 1959 bzw. 1963.

Kapitalgesellschaft mit 100 000 Fr. Kapital und Reserven
Reingewinn vor Abzug der im Geschäftsjahr bezahlten Steuern

	Franken 5 000. - (niedrige Rendite)	1958	1962
1. Genf		804	833
2. Chur		815	846
3. Zürich		841	856
4. Lausanne		909	944
5. Luzern		934	953
6. - 20.			
21. Altdorf		1232	1251
22. Stans		1289	1742
23. Glarus		1323	1331
24. Appenzell		1548	1564
25. Sarnen		1676	1742

Vergleichsweise deutsche Steuern berechnet für eine personen-
bezogene Kapitalgesellschaft ohne Gewinnausschüttung:

ca. 3790

Mit Gewinnausschüttung (1300) des nach Bezahlung der Steuern
verfügbaren Gewinns:

ca. 3620

	Franken 25 000. - (mittlere Rendite)	1958	1962
1. Aarau (50 % Ausschüttung)		4550	4057
2. Altdorf		4576	4947
3. Chur		5554	5072
4. Zug		5576	5216
5. Herisau		5997	5204
6. - 20.			
21. Zürich		8189	7672
22. Frauenfeld		8752	8321
23. Neuenburg		8901	8479
24. Bellinzona		9469	8650
25. Sarnen		11565	8301

Vergleichsweise deutsche Steuern berechnet für eine personen-
bezogene Kapitalgesellschaft ohne Gewinnausschüttung:

13950

Mit Gewinnausschüttung (13000) des nach Bezahlung der Steuern
verfügbaren Gewinns:

ca. 11840

Kapitalgesellschaft mit 100 000 Fr. Kapital und Reserven
Reingewinn vor Abzug der im Geschäftsjahr bezahlten Steuern

	Franken 50 000. - (hohe Rendite)	1958	1962
1. Aarau		8824	7843
2. Altdorf		10270	9254
3. Zug		10559	9854
4. Herisau		11414	11066
5. Stans		11607	10931
6. - 20.			
21. Zürich		15997	15124
22. Frauenfeld		16998	16314
23. Neuenburg		17155	16489
24. Bellinzona		18420	16883
25. Sarnen		22651	15838

Vergleichsweise deutsche Steuern berechnet für eine personen-
 bezogene Kapitalgesellschaft ohne Gewinnausschüttung:

28820

Mit Gewinnausschüttung (28000) des nach Bezahlung der Steuern
 verfügbaren Gewinns:

ca. 22130

Kapitalgesellschaft mit 1 000 000 Fr. Kapital und Reserven
Reingewinn vor Abzug der im Geschäftsjahr bezahlten Steuern

	Franken 50 000. - (niedrige Rendite)	1958	1962
1. Genf		8041	8268
2. Zürich		8346	8579
3. Lausanne		9069	9364
4. Luzern		9287	9619
5. Freiburg		9950	8620
6. - 20.			
21. Stans		16110	16923
22. Neuenburg		16363	16736
23. Chur		17124	17533
24. Sarnen		19043	19750
25. Appenzell		23139	23289

Vergleichsweise direkte deutsche Steuern berechnet für eine per-
 sonenbezogene Kapitalgesellschaft ohne Gewinnausschüttung:

ca. 40250

Mit Gewinnausschüttung des nach Bezahlung der Steuer verfügba-
 ren Gewinns (13000)

36945

Kapitalgesellschaft mit 1 000 000 Fr. Kapital und Reserven
Reingewinn vor Abzug der im Geschäftsjahr bezahlten Steuern

	Franken 250 000. - (mittlere Rendite)	1958	1962
1. Aarau (50 % Ausschüttung)		45568	40486
2. Altdorf		54782	49435
3. Zug		55814	52135
4. Herisau		59970	58037
5. Stans		61910	58300
6. - 20.			
21. Solothurn		82078	79790
22. Frauenfeld		88200	83939
23. Neuenburg		92510	88770
24. Bellinzona		94718	86550
25. Sarnen		117650	85205

Vergleichsweise direkte deutsche Steuern berechnet für eine
personenbezogene Kapitalgesellschaft ohne Gewinnausschüttung:

154655

Mit Gewinnausschüttung (123010) des nach Bezahlung der Steuer
verfügbaren Gewinns.

127010

	Franken 500 000. - (hohe Rendite)	1958	1962
1. Aarau (50 % Ausschüttung)		88202	78364
2. Altdorf		102733	92500
3. Zug		105469	98450
4. Herisau		114127	111450
5. Stans		116056	109286
6. - 20.			
21. Zürich		159965	151224
22. Frauenfeld		170704	163884
23. Neuenburg		175471	168938
24. Bellinzona		184181	168846
25. Sarnen		228663	160590

Vergleichsweise direkte deutsche Steuern berechnet für eine
personenbezogene Kapitalgesellschaft ohne Gewinnausschüttung:

296310

Mit Gewinnausschüttung (263000) des nach Bezahlung der Steuer
verfügbaren Gewinns.

237135

e) DIE PRAKTISCHE BEDEUTUNG DES SCHWEIZERISCHEN STEUERRECHTLICHEN FÖDERALISMUS BEI DER VORBEREITUNG UND AUSGESTALTUNG DEUTSCH-SCHWEIZERISCHER VERTRÄGE

1. Die Erfassung des kantonalen Steuerrechts in Kommentaren

Der soeben gezeigte schweizerische Föderalismus auf dem Gebiete des kantonalen Steuerrechts hat nicht nur sichtbare, sondern auch weniger sichtbare Auswirkungen⁷⁷⁾. Betrachtet man die Anzahl der Steuerpflichtigen, die z. B. ein kantonales Steuergesetz erfaßt, im Vergleich zu einem deutschen Steuergesetz, so erhält ohne weiteres, daß das schweizerische Steuerrecht keinesfalls ähnlich dem deutschen Steuerrecht in Urteilen und Kommentaren ausführlich behandelt sein kann. In der schweizerischen Steuerrechtspraxis werden häufig Probleme, deren Bedeutung ohne weiteres ein Grundsatzurteil verdiente, auf dem Verhandlungswege zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden gelöst.

2. Die oberste Rechtsprechung des Bundes in Steuersachen

Oberste Rechtsmittelinstanz in kantonalen Steuersachen ist das schweizerische Bundesgericht in Lausanne. Grundsätzlich entscheidet es als Verwaltungsgericht über die richtige Auslegung der Bundesgesetze, insbesondere über die Wehrsteuer, die Coupon- und Verrechnungsteuer. Was die Auslegung des kantonalen Steuergesetzes angeht, kann das Bundesgericht in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen wie auch unter dem Gesichtspunkt des in der Bundesverfassung garantierten Willkürverbotes⁷⁷⁾ Entscheidungen treffen. Da es beim schweizerischen Bundesgericht keine Kammer gibt, die sich ausschließlich Steuerfragen widmet, ist für das kantonale Steuerrecht die staatsrechtliche, für das eidgenössische Steuerrecht die verwaltungsrechtliche Abteilung zuständig.

Das Bundesgericht hat ein sehr umfangreiches und rechtspolitisch bedeutsames Richterrecht geschaffen, welches das gesamte schweizerische Steuerrecht außerordentlich stark beeinflußt hat.

3. Die steuerliche Rechtsprechung der Kantone

"Die Präjudizien der obersten kantonalen Instanzen müssen im allgemeinen mühsam aus einzelnen Zeitschriften zusammengesucht werden, da solche Entscheide nur gelegentlich in verschiedenen Zeitschriften publiziert werden"⁷⁸⁾.

⁷⁷⁾ Vgl. Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, Heft 12, 1961, Seite 112.

⁷⁸⁾ Flüge, Hanspeter a. a. O. Seite 113

Mit Ausnahme des größten schweizerischen Kantons, Zürich, gibt es bei den anderen Kantonen keine lautende amtliche Veröffentlichung der gesprochenen Urteile. Oberstes Finanzgericht in Zürich ist die Oberrekurskommission. An deren Urteile lehnen sich zahlreiche andere Kantone in ihrer Rechtsprechung an. Die zürcherischen Entscheidungen werden laufend publiziert.

4. Die schweizerische Handhabung der Betriebsprüfung ⁷⁹⁾

Eine Betriebsprüfung in der Schweiz gibt es lediglich auf dem begrenzten Gebiet der selbstveranlagten Bundessteuern (Stempel-, Coupon- und Verrechnungssteuer). Ansonsten ist die einmal getroffene Veranlagung rechtskräftig und unterliegt keiner nachträglichen Prüfung mehr. Auftretende Schwierigkeiten werden zumeist in Verhandlungswege unter Angabe möglichst konkreter Sachverhalte seitens des Steuerpflichtigen von den Steuerbeamten selbständig gelöst.

f) DIE KANTONALEN ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERN

Hat ein deutscher Staatsangehöriger von der Möglichkeit ⁸⁰⁾ seinen schweizerischen Besitz testamentarisch seinem Heimaterbrecht zu unterstellen, nicht Gebrauch gemacht, so gilt schweizerisches Erbrecht. Ich möchte daher - auch unter Berücksichtigung des Inhalts des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, welches die Erbschaftsteuern miteinbezieht - mit ein paar kurzen Bemerkungen auf die nach schweizerischem Recht erhobenen Erbschaft- und Schenkungsteuern eingehen. Diese sind teils kantonaler, teils gemeindlicher Art. Erbschaftsteuern werden mit Ausnahme von Schwyz, Obwalden und Wallis in allen Kantonen erhoben, nicht dagegen Schenkungsteuern.

Die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer erfolgt entweder als Nachlasssteuer oder als Erbanfallsteuer. Beides zusammen findet sich im Kanton Neuenburg. Die Tarifanwendung richtet sich nach dem Verwandtschaftsgrad und nach dem Vermögenswert der Erbschaft. Die Kantone Basel-Stadt und Aargau sowie der Kreis Chur berücksichtigen außerdem die Vermögenslage des Erben. Häufig wird der Fall auftreten, daß sich eine Erbschaft auf mehrere Kantone verteilt, so daß die Frage nach der Steuerhoheit angeschnitten werden muß. Hier gelten die vom schweizerischen Bundesgericht in Doppelbesteuerungsfragen erarbeiteten Rechensätze. Für die Besteue-

79) Vgl. a. Blumenstein, Irene; Die Vornahme der deutschen ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung bei schweizerischen Unternehmungen. In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1, 1932/33, Seite 209.

80) Vgl. Gayler, Erich; Die erbrechtlichen Verhältnisse der Ausländer (insbesondere deutscher und österreichischer Staatsangehöriger) in der Schweiz. In: Vontobel & Co., Kapitalanlagen in der Schweiz, Zürich 1959, Seite 57-66.

rung von unbeweglichem Vermögen gilt dabei das Belegenheitsprinzip, von beweglichem Vermögen das Wohnsitzprinzip. In dem Sammelwerk "Die Steuern der Schweiz" findet sich folgendes Beispiel:⁸¹⁾

"Hat z. B. ein im Kanton Thurgau wohnhaft gewesener Erblasser ein bewegliches Vermögen von Fr. 80 000, - und ein im Kanton Zürich gelegenes Grundstück im Werte von Fr. 60 000, - hinterlassen, so ist der in Bern wohnhafte Erbe für die bewegliche Hinterlassenschaft dem Kanton Thurgau und für das unbewegliche Vermögen (Grundstück) dem Kanton Zürich gegenüber erbschaftssteuerepflichtig. Der Kanton Bern hat, obgleich der Erbe hier wohnt, keinen Erbschaftsteueranspruch. Die Kantone Thurgau und Zürich sind berechtigt, ihre Steuer zum Progressionssatz für das gesamte Hinterlassenschaftsvermögen zu berechnen (So wird der Kanton Zürich die Fr. 60 000, - und der Kanton Thurgau die Fr. 80 000, - zum Progressionssatz für Fr. 140 000, - besteuern)."

Die Abgrenzung der gemeindlichen Besteuerungskompetenzen erfolgt nicht nach den bundesgerichtlichen Kollisionsnormen. "In Graubünden z. B. besteuert nicht die Wohnsitzgemeinde, sondern die Heimatgemeinde (Bürgergemeinde) eines im Kanton verstorbenen Erblassers dessen bewegliche Hinterlassenschaft. Die bündnerische Wohnsitzgemeinde des Erblassers ist nur erhebungsberechtigt, wenn die Heimatgemeinde keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer bezieht." ⁸²⁾

Steuerepflichtig sind im allgemeinen die gesetzlichen Erben. Diese bezahlen die Steuern gewöhnlich auch für die testamentarischen Erben, haben jedoch in diesem Falle ein Rückforderungsrecht.

Die Besteuerung von Erbschaften, die mit Nutznießungen belastet sind, kann entweder so erfolgen, daß Erbe und Nießbraucher zusammen der Steuer unterliegen oder jeder einzeln, oder nur einer besteuert wird.

Es würde den Rahmen der Arbeit sprengen, die Erbschaft- und Schenkungsteuern für alle Kantone einzeln darzustellen. Hierzu sei auf das amtliche Sammelwerk "Die Steuern der Schweiz", Teil III, A verwiesen. Um jedoch einen Einblick in die tatsächliche Belastung zu geben, sei kurz auf den zürcherischen Tarif eingegangen. Die Sätze gelten gleichermaßen für Erbschaft und Schenkung. Der Erbschaftsteuer unterliegen Vermögensanfälle und Zuwendungen kraft gesetzlichen Erbrechtes oder auf Grund einer Verfügung von Todes wegen (Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall). Der Schenkung auf den Todesfall sind gleichgestellt:

- 1) das einer Stiftung auf den Todesfall gewidmete Vermögen,
- 2) die Zuwendung von infolge Todes fällig werdenden Versicherungsbeiträgen (§ 2 Absatz 1 lit. a ESchG).

⁸¹⁾ Teil III, A, Seite 2

⁸²⁾ Die Steuern der Schweiz, Teil III, A, Seite 3

"Der Schenkungsteuer unterliegen Zuwendungen unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert... Diesen Zuwendungen sind gleichgestellt:

- 1) Zuwendungen von Versicherungsbeiträgen, die zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers fällig werden,
- 2) das einer Stiftung zu Lebzeiten gewidmete Vermögen,
- 3) Zuwendungen, die zum Zwecke der Umzettelung der Schenkungsteuer in die Form eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes gebracht worden sind. In dem Umfang, in welchem die verabredete Leistung zur vertraglichen Gegenleistung in einem offenen Mißverhältnis steht (§ 5 lit. a ESchG)."

Vermögensanfälle, die unterstützungsbedürftigen und in Ausbildung befindlichen Personen zugewendet werden und Fr. 3000, - nicht übersteigen, sind steuerfrei, ebenso Geschenke und Erbschaften unter Fr. 1 000, - (§§ 6 und 8 ESchG).

An Freibeträgen werden Kindern, Enkeln, Urenkeln und Eltern je Fr. 20 000, -, Kindern unter 13 Jahren Fr. 30 000, - gewährt (§ 8 ESchG). Als wichtigste Befreiung gilt die Steuerbefreiung von Ehegatten (§ 7 ESchG).

Die Steuersätze betragen:

	Franken	
für die ersten	10 000, -	2 %
weiteren	20 000, -	3 %
	30 000, -	4 %
	60 000, -	5 %
	160 000, -	6 %
	220 000, -	7 %

Erbschaften über Fr. 500 000, - werden einheitlich mit 4 % besteuert (§ 11 ESchG). Die Progression nach dem Verwandtschaftsgrad kann bei Nichtverwandten bis zum sechsfachen der einfachen Steuer ansteigen (§ 11 ESchG).

5. KAPITEL:

DAS DEUTSCH-SCHWEIZERISCHE DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Anerkannte Kriterien zur Beurteilung des Vorliegens von Doppelbesteuerung sind folgende:

1. Mehrere Steuerhoheiten müssen gleichzeitig Abgaben erheben.
2. Es muß sich um dasselbe Abgabenobjekt handeln.
3. Es muß sich um dasselbe Abgabensubjekt handeln.
4. Die Besteuerung muß aus demselben Anlaß geschehen und eine gleichartige Abgabe sein.

Der Vermeidung dieser Doppelbesteuerung soll im Verhältnis Deutschland-Schweiz das nachfolgend besprochene Abkommen dienen.

I. VORGESCHICHTE UND ÜBERSICHT

Das heute geltende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern in der Fassung vom 11. 11. 1959 geht auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Deutschen Reich vom 15. Juli 1931 zurück, das seinerseits verschiedene Vorläufer hatte. Die Neufassung ist Grundlage nachfolgender Erörterungen. Zu diesem revidierten Doppelbesteuerungsabkommen wurden beiderseits innerstaatliche Ausführungsbestimmungen veröffentlicht. In der Schweiz sind diese der Bundesratsbeschuß vom 17. 4. / 21. 9. 1959, die Verfügung des Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartements über die pauschale Anrechnung der deutschen Kapitalertragsteuer auf die eidgenössische Wehrsteuer vom 18. 4. / 21. 9. 1959 sowie der jüngst ergangene Bundesratsbeschuß vom 14. 12. 1962 betreffend Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes. In der Bundesrepublik Deutschland sind die gleichlautenden Erlasse der Finanzminister der Länder, die im BStBl 1959 II S. 100 ff. veröffentlicht sind, als Ausführungsbestimmungen zu nennen.

Nach Korn-Dietz⁸³⁾ gelten heute neben der erwähnten Neufassung des Doppelbesteuerungsabkommens folgende alte Vereinbarungen weiter:

1. Das Abkommen über den deutschen Lastenausgleich vom 26. 8. 1952.
2. Das Zusatzprotokoll vom 6. 7. 1956 zum deutschen Lastenausgleich.
3. Der Notenwechsel vom 15. 7. 1931 über die Besteuerung von Angehörigen der diplomatischen und konsularischen Vertretungen.
4. Die mit 9 schweizerischen Kantonen ausgetauschten Gegenseitigkeitserklärungen.

83) Korn-Dietz, Kommentar, Schweiz, Seite 71

gen über die Steuerbefreiung der Zuwendungen für kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke.

5. Die Übereinkunft mit den Kantonen Aargau und Zurich über die Rheinkraftwerke.

Eine Bestätigung über den praktischen Wert des Abkommens gibt Locher, wenn er schreibt: "Das Abkommen hat in den 30 Jahren seines Bestehens seine Bewährungsprobe bestanden, nicht zuletzt deshalb, weil man auf beiden Seiten der Grenzen immer wieder bestrebt und gewillt war, dieses Vertraginstrument in einem Sinne anzuwenden und auszulegen, der den Interessen sowohl der privaten Wirtschaft als auch der öffentlichen Finanzwirtschaft beider Vertragsstaaten der Grenzen entsprach" 84).

II. DER GELTUNGSBEREICH

Die Geltung des Doppelbesteuerungsabkommens umfaßt vier verschiedene Bereiche: einen sachlichen, einen räumlichen, einen zeitlichen und einen persönlichen.

a) SACHLICHER GELTUNGSBEREICH

Art. 1 Abs. 1 DBA regelt den sachlichen Geltungsbereich. Steuergegenstand und Steuergläubiger werden erschöpfend aufgezählt. Die Aufzählung der Steuerarten ist nicht erschöpfend. Steuern der in Art. 1 Abs. 1 DBA näher bestimmten Art, nämlich von den "Einkünften (Reineinkünften oder Roheneinkünften oder von dem Vermögen oder dem Vermögenszuwachs, die unter der Herrschaft des Doppelbesteuerungsabkommens in einem der Vertragsstaaten von der zuständigen Abgabengewalt neu eingeführt werden, treten von selbst unter die Vorschriften des Abkommens, ohne daß es einer besonderen Vereinbarung der Vertragspartner bedarf 85). Auf die Natur des steuererhebenden Gemeinwesens oder auf die Form der Abgabe kommt es dabei nicht an 86). Über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkom-

84) Locher, Kurt: Einige Gedanken zu den deutsch-schweizerischen Wirtschaftsbeziehungen. In: Steuer und Wirtschaft, 39. Jg. 1962, Heft 6 Sp. 323.

85) Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Anm. zu Art. 1 DBA, Schweiz, Seite 74.

86) Diese Auffassung wird von der Literatur nicht einstimmig geteilt. Dicknether (Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen. In: Steuer und Wirtschaft, XIV. Jg., 1935, Sp. 297) hat die Auffassung vertreten, von den in der Schweiz erhobenen Kirchensteuern hielten nur diejenigen der Kantone Zug und Basel-Stadt unter die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens, weil nur diese in Ziff. III der Anlage A zum DBAS 1931 aufgeführt seien.

J. und E. Henggeler (Das internationale Steuerrecht der Schweiz, Basel 1938/39, Seite 444) scheinen dieser Auffassung zugestimmt zu haben. E. Blumenstein da-

mens auf künftige Steuern werden sich die obersten Verwaltungsbehörden (Bundesfinanzminister und Eidgenössische Steuerverwaltung) gegebenenfalls verständigen.⁸⁷⁾

Zum sachlichen Geltungsbereich gehört auch die Problematik der Abgrenzung direkter und indirekter Steuern. Auf eine lange und breite Erörterung des Problems sei hier verzichtet. Die Praxis hat jedoch zu einigen Steuerarten direkt Stellung genommen, so z. B. die Eidgenössische Steuerverwaltung am 16. 5. 1952 zur Kapitalverkehrsteuer: "Die deutsche Kapitalverkehrsteuer, die die Gesellschaftsteuer, die Wertpapiersteuer und die Börsenumsatzsteuer umfaßt, ist eine Rechtsverkeimsteuer und entspricht ungefähr der eidgenössischen Stempelabgabe (Emissionsabgabe und Wertpapierumsatzsteuer). Wie diese stellt sie keine direkte Steuer im Sinne von Art. 1 DBA dar" (88).

Auch Zölle und Verbrauchsteuern sowie die Umsatzsteuer sind vom Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen.

Neben den direkten Steuern sind im Titel des Abkommens auch die Erbschaftsteuern genannt. Schenkungen von Todes wegen werden dabei Erbverhältnissen steuerlich gleichgestellt; auf Schenkungen unter Lebenden und die darauf entfallenden Steuern ist das Doppelbesteuerungsabkommen nicht anwendbar⁸⁹⁾.

"Wird ein in Deutschland wohnhafter Erwerber einer Schenkung, die ihm von seiten eines in der Schweiz wohnhaften Schenkers gemacht wird, sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland besteuert, so hat er sich zwecks Durchführung des Verständigungsverfahrens im Sinne von Art. 13 DBA an das Bundesfinanzministerium zu wenden. Bis heute ist noch kein Verständigungsverfahren für doppelt besteuerte Schenkungen durchgeführt worden"⁹⁰⁾.

Fortsetzung der Fußnote 86 von Seite 70:

gegen (Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Deutschen Reich. In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1 1932/33 Seite 14) stellt dem entgegen: "Die Natur des steuererhebenden Gemeinwesens ist für die Anwendbarkeit des Abkommens ohne Belang ... Dabei ist klar, daß in der Schweiz auch bloße Unterabteilungen von Gemeinden in Betracht fallen, wenn ihnen das kantonale Recht die nämliche Steuerhoheit beilegt, wie den Gemeinden selbst ... Die Zweckverwendung der Steuer durch das steuerberechtigte Gemeinwesen ist für den Geltungsbereich des Abkommens nicht maßgebend". Dieser Auffassung, die auch von Siegrist (Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, Dissertation Zürich 1939, Seite 111) und vom Bundesgericht (BGE 69 I 231) gestützt wird, ist ebenfalls Locher (DBA-Kommentar, B § 2 I A 2).

87) Vgl. Schlußprotokoll zu Art. 1 und 9 DBA, Abs. 2 und 3.

88) Vgl. Locher, K.: DBA-Kommentar: B § 2 IA 4 (4).

89) Oberrekurskommission Zürich vom 10. 9. 1940, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 10 1940/41, Seite 461.

90) Vgl. Locher, K.: DBA-Kommentar: B § 2 I D 4 (4).

b) RÄUMLICHER GELTUNGSBEREICH

Hinsichtlich des räumlichen Geltungsbereiches des Doppelbesteuerungsabkommens sind insbesondere die Frage nach der Geltung im Fürstentum Liechtenstein, das mit der Schweiz in Währungs- und Zollunion lebt, und die Geltung in Ostdeutschland zu untersuchen.

Deutsche Unternehmer können das DBA im ganzen Gebiet der Schweiz in Anspruch nehmen. Da das DBA jedoch von der Schweiz nicht auch im Namen des Fürstentums Liechtenstein abgeschlossen wurde, findet das DBA in diesem Staate keine Anwendung.

Diesseits der Grenzen findet das DBA im Geltungsbereich des Grundgesetzes praktische Anwendung⁹¹⁾.

Diese stimmt jedoch mit der theoretischen räumlichen Gültigkeit nicht überein. Hiezu hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 12. 5. 1957 folgende Stellung bezogen:

"Theoretisch haben auch heute, da der Friedensvertrag immer noch nicht vorliegt, die schweizerisch-deutschen Staatsverträge Geltung für das gesamte Deutsche Gebiet vom 31. 12. 1937. Auch die Schaffung der Deutschen Demokratischen Republik (DDR), die vom Bundesrat nicht anerkannt worden ist, hat daran nichts geändert. Nach schweizerischer Auffassung gilt das DBA also auch für das Gebiet der DDR. Dabei ist zu beachten, daß die zuständigen Behörden der DDR das DBA nie angewandt haben und es auch heute nicht anwenden. Diese Praxis geht zurück auf einen Beschluß der ehemaligen Sowjetischen Militäradministration, die ausdrücklich festgestellt hatte, daß die früher vom Deutschen Reich mit Drittstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr gültig seien; nach schweizerischer Auffassung hat diese Erklärung allerdings an der völkerrechtlichen Gültigkeit dieser Verträge nichts geändert. Wir stehen heute somit vor der Tatsache, daß der Vertragspartner, was das Gebiet der DDR betrifft, die Bestimmungen des DBAD nicht einhält. Dies gibt der Schweiz ohne weiteres das Recht, auch ihrerseits die Wirkungen des DBAD in bezug auf das Gebiet der DDR zu suspendieren" 92).

91) "Wie die Völkerrechtslehre mehrheitlich annimmt, ... ist Deutschland nach der Kriegsniederlage von 1945 als Staat nicht untergegangen, sondern hat lediglich seine völkerrechtliche Handlungsfähigkeit eingeengt (Bindschedler, Die völkerrechtliche Stellung Deutschlands, Schweizerisches Jahrbuch für internationales Recht, 1949, Seite 37 und die dort angeführte weitere Literatur; Verdross, Die völkerrechtliche Stellung Deutschlands bis zur Bildung der westdeutschen Regierung, Archiv für Völkerrecht, Bd. 3, 1951, S. 129). Die von Deutschland abgeschlossenen Staatsverträge sind daher mit der Kriegsniederlage nicht erloschen (Bindschedler, a. a. O. S. 59)". Zit. bei Locher, K.: DBA-Kommentar, § 2 II B 1 (3 a).

92) Locher, K.: DBA-Kommentar; B § 2 II B 1 (5).

Auf Steuerpflichtige im Land Berlin hat das DBA seit Bestehen, auch nach dem 8.5.1945 Anwendung gefunden. Im Saarland gilt heute das DBA auf Grund des § 23 des Saarländischen Gesetzes über die Änderung und das Außerkrafttreten Saarländischen Steuerrechts vom 3.7.1959⁹³⁾.

c) ZEITLICHER GELTUNGSBEREICH

Das ursprüngliche Abkommen von 1931 sollte gemäß Art. 14 DBA erstmals auf die direkten Steuern, die für die Zeit vom 1.1.1932 an erhoben wurden, Anwendung finden. Da das Abkommen und die Bestimmungen des Schlußprotokolls erst am 29.1.1934 in Kraft traten, wurden verschiedentlich Streitfälle veranlaßt (z. B. RFH 5.5.1936 IA 187/35 RStBl. 1936, Seite 892; RFH 1.10.1936 IIIA 398/34 RStBl. 1936, Seite 1209). Diese Fragen sind jedoch heute für die Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz weniger bedeutend und sollen daher vernachlässigt werden.

Eine Kündigung des Abkommens ist in absehbarer Zeit nicht zu erwarten. Dennoch sind Teilrevisionen, auf die ich im späteren Text verschiedentlich verweisen werde, möglich. Nach Art. 15, Abs. 2 DBA bleibt das Abkommen solange in Kraft, als es nicht von einem der beiden Staaten gekündigt wird. Die Kündigung ist nur für den Ablauf eines Kalenderjahres zulässig. Die Kündigungsfrist beträgt sechs Monate⁹⁴⁾.

d) PERSÖNLICHER GELTUNGSBEREICH

Ursprünglich besaß das Doppelbesteuerungsabkommen lediglich Geltung für Staatsangehörige der beiden Vertragskontrahenten (DBA von 1931, SP zu Art. 8, Abs. 4). Am 13.9.1955 hat die OFD Freiburg⁹⁵⁾ bestimmte Voraussetzungen bekanntgegeben, bei deren Erfüllung die Vorteile des Abkommens auch solchen Personen zugutekommen, deren Staaten sowohl mit der BRD als auch mit der Schweiz Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen haben. Diese Voraussetzungen waren:

- 1) Wohnsitz in einem der vertragschließenden Staaten.
- 2) Bescheinigung des Wohnsitzstaates über Wohnsitzstaatsangehörigkeit.
- 3) Bescheinigung des Wohnsitzfinanzamtes, daß die aus den anderen Staaten fließenden Einkünfte und die in anderen Staaten gelegenen Vermögenswerte im Wohnsitzstaat besteuert werden.

Zu den begünstigten Wohnsitzstaaten gehörten Frankreich, Österreich, Schweden.

93) Vgl. Amtsblatt des Saarlandes 1959, Seite 1065.

94) Vgl. ZP 1957, Abschn. IV, Abs. 4.

95) Vgl. Betriebsberater 1955, Seite 1017.

Großbritannien und die USA. Diese Staaten hatten sowohl mit der BRD als auch mit der Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen.

Im Zusatzprotokoll 1957 wurde der persönliche Geltungsbereich auf alle Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in einem oder in beiden Staaten ausgedehnt. Das DBA ist danach z. B. im Falle einer lizenzvergebenden Gesellschaft, deren Sitz im Drittland liegt (z. B. in einem Staat, der überhaupt keine Steuern erhebt), nicht anwendbar ⁹⁶⁾. Die Verwendung des Begriffes "Steuerpflichtiger" statt "Staatsangehöriger" stellt eine gewisse Verdinglichung des Doppelbesteuerungsabkommens dar, welche insbesondere Schmitz in seinem Kommentar ⁹⁷⁾ unter Angabe zahlreicher anderer Autoren und unter Zugrundelegung des Gleichheitsgrundsatzes mit Nachdruck fordert.

III. DIE WESENTLICHEN BESTIMMUNGEN DES DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS

Locher ⁹⁸⁾ nennt das deutsch-schweizerische DBA eine "Brücke" zwischen den autonomen Steuerordnungen der beiden Vertragsstaaten. Die Generalklausel des Art. 7 und die anderen vereinbarten Besteuerungsprinzipien enthalten jene Regeln, die Überschneidungen der beiden nationalen Steuerordnungen wenn nicht vermindern, so doch in ihren Auswirkungen mildern. Sie schützen den Steuerpflichtigen vor doppelter Erfassung gleicher Steuerobjekte mit ähnlichen Steuern durch beide Staaten.

Trotz des bestehenden Abkommens ist zunächst von den Bestimmungen der deutschen bzw. schweizerischen Steuergesetzgebung auszugehen. Steht ein Steueranspruch eines der beiden Staaten fest, so ist zu prüfen, inwieweit er durch das DBA eingeschränkt wird ⁹⁹⁾. Im Fortgang der Arbeit werden die vier wichtigsten Prinzipien, nach denen das DBA gestaltet ist, erörtert. Die Besteuerung der jeweils zugehörigen Einkunfts- und Vermögensarten, welche für einen deutschen Investor in der Schweiz vorkommen mögen, wird entsprechend den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens kurz aufgezeigt.

a) DIE ANWENDUNG DES WOHSITZPRINZIPS

Die Ordnung des Besteuerungsrechts nach dem Wohnsitzprinzip ist in Artikel 7

96) Vgl. EStV vom 18.10.1957 und 20.6.1959, zit. bei Locher, K.: DBA-Kommentar B § 2 IV B (2).

97) Schmitz, A.: Kommentar, Seite 67.

98) Locher, K.: Einige Gedanken zu den schweizerisch-deutschen Steuerbeziehungen. In: Steuer und Wirtschaft, XXXIX. Jg. 1962, Nr. 6 Spalte 324.

99) Vgl. RFH vom 22.5.1940 VI 738/39 RStBl. 1940, S. 809.

DBA ¹⁰⁰⁾ als Generalklausel festgelegt.

Das Hauptproblem liegt in der Aufstellung von Beurteilungskriterien, anhand deren ein Wohnsitz bestimmt werden kann ¹⁰¹⁾. Im Doppelbesteuerungsabkommen ist der Begriff des Wohnsitzes in einer etwas vom innerdeutschen Recht abweichenden Weise definiert. Dazu führt Schmitz ¹⁰²⁾ aus: "Während alle übrigen im Verhältnis zu Deutschland geltenden Abkommen den Wortlaut entweder von § 80 Abs. 1 AO 1931 oder von § 13 StAnpG als Begriff des Wohnsitzes verwenden, soweit nicht überhaupt, wie im deutsch-amerikanischen oder deutsch-englischen Abkommen auf eine eigene Begriffsbestimmung verzichtet wird, wird für das DBAS gemäß Art. 8, Abs. 1 als Wohnsitz angesehen wo der Steuerpflichtige eine ständige Wohnung hat und regelmäßig verweilt. Diese vom innerdeutschen Recht abweichende Begriffsbestimmung muß so gewertet werden, daß mit besonderer Betonung herausgestellt wird, daß eine engere Bindung als in den anderen Abkommen gefordert wird, um in einem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz zu begründen; etwa das Vorhandensein eines Heims (domicile) des englischen Rechts. In den Worten "ständige Wohnung" und "regelmäßig verweilt" liegt das Schwergewicht der Abweichung vom innerdeutschen Recht" ¹⁰³⁾.

Der Begriff des Wohnsitzes natürlicher Personen in Art. 8 DBA deckt sich auch

100) "Seinem Inhalt nach begründet Art. 7 DBAS eine absolute Rechtsvermutung dafür, daß im Zweifelsfall Vermögen und Einkünfte einzig und allein in dem Staate besteuert werden dürfen, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat. Damit also die genannten Steuerobjekte in einem anderen als dem Wohnsitzstaate des Steuerpflichtigen veranlagt werden dürfen, muß der Beweis dafür erbracht sein, daß für sie ein besonderer Steuerort im Sinne der Artikel 2-6 des Abkommens besteht. Liegt ein solcher im Einzelfall nicht vor, so darf die Besteuerung ausschließlich nur im Wohnsitzstaat stattfinden, und es muß dafür im anderen Staat Steuerfreiheit gewahrt werden. Ohne Bedeutung ist dabei der Umstand, daß die interne Gesetzgebung eines der beiden Vertragsstaaten nach den vorliegenden äußern Verhältnissen die Heranziehung des Objektes zur Steuer gestatten oder vorschreiben wurde. Art. 7 des Abkommens geht den Bestimmungen der internen Steuergesetzgebung vor und schließt deren Anwendung schlechtweg aus". RFH vom 17.4.1935, RStBl. 1935, Seite 1159, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 4, 1935/36, Seite 335.

101) Vgl. DBA Art. 8, Abs. 1-3 und SP zu Art. 8, Abs. 1 und 3.

102) Schmitz, A.: Kommentar, Seite 131.

103) Die schweizerische Bundesgerichtsentscheidung vom 22.12.1943 (Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 13, 1944/45, Seite 13) widerspricht dem Zitat von Schmitz und führt die Gestaltung des Wohnsitzbegriffes im DBA auf § 13 StAnpG zurück. Meiner Ansicht nach dürfte jedoch Schmitz zuzustimmen sein.

nicht ganz mit dem Wohnsitzbegriff des schweizerischen Zivilgesetzbuches, welcher vom Steuerrecht des Bundes und der meisten Kantone übernommen worden ist. In der praktischen Auswirkung ist der Unterschied indessen nicht erheblich ¹⁰⁴. Der RFH stellt in seinem Urteil vom 17. 7. 1937 VI A 10 I feststellend, 1930 S. 375 StW 1930 Sp. 1533) zum Wohnsitzbegriff in einigen Abkommen mit schweizerischen Grenzkantonen, fest, daß der Wohnsitz durch den Aufenthalt begründet wird wenn die Absicht dauernd zu verweilen, vorliegt, liegen die regelmäßige Verweilen und der Tatbestand der ständigen Wohnung in beiden Staaten vor, so gilt gemäß Art. 8 Abs. 2 DBA als Wohnsitzstaat derjenige, in dem der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seiner persönlichen und geschäftlichen Interessen hat. Dies gilt nicht nur für die direkten Steuern, sondern auch nach Art. 11 Abs. 1b DBA für die Erbschaftsteuer. In Abs. 3 des Art. 8 übernimmt das DBA den Wortlaut des § 81 AO von 1931 zur Bestimmung des dauernden Aufenthalts: „Der Aufenthalt eines Wohnsitzes als Ersatzkriterium Verwendung findet ¹⁰⁵).

Juristische Personen haben nach Art. 8 Abs. 4 DBA ihren Sitz dort, wo er durch Gesellschaftsvertrag und Satzung festgelegt ist. „Die Schriftbestimmungen des Sitzes entsprechen für den Bereich des Abkommens denen des § 11 Abs. 3 des deutschen Steueranpassungsgesetzes“ ¹⁰⁶. Für Stiftungen und sonstige Vermögensmassen ist nicht der Sitz, sondern der Ort der Leitung maßgebend. Vermögensverwaltungsgesellschaften in der Form der Aktiengesellschaft oder der Gesellschaft mit

104) Locher, K.: DBA-Kommentar B § 4 I A (2).

105) Vor nicht allzu langer Zeit (19. 1. 1962) hat sich die EStV mit der Verlegung des Wohnsitzes von deutschen Ehegatten nach der Schweiz befaßt. „Will ein deutsches Ehepaar seinen Wohnsitz aus der BRD nach der Schweiz verlegen, so ist nach kantonalem und nach Wehrsteuerrecht zu prüfen, ob die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Für die Wehrsteuer ist entscheidend:

-zivilrechtlicher Wohnsitz oder

-Aufenthalt ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während länger als 6 Monaten oder

-Aufenthalt in eigenem Hause von mehr als 3 Monaten.

Ist nach schweizerischem Recht ein Wohnsitz gegeben, betrachten aber die deutschen Behörden trotzdem das Ehepaar nach wie vor als in der Bundesrepublik wohnhaft und damit unbeschränkt steuerpflichtig, so entscheidet sich nach Art. 8 DBA, in welchem der beiden Staaten sich ein Wohnsitz im Sinne des Abkommens befindet. Dabei ist entscheidend, wo die Steuerpflichtigen regelmäßig verweilen, allentalls, wo sie den Mittelpunkt ihrer persönlichen und geschäftlichen Interessen haben“.

Zit. bei Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 4 I A (13).

106) Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Seite 103.

beschränkter Haftung werden nicht zu den Vermögensmassen in obigem Sinne gezählt. Die Beendigung der Steuerpflicht durch Wohnsitzverlegung ist in Absatz 3 des Schlußprotokolls zu Art. 8 DBA geregelt. Im deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen findet das Wohnsitzprinzip vor allem in der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Lizenzen, aus Schiff- und Luftfahrtunternehmen Anwendung.

1. Kapitalvermögen

Gemäß Art. 6 Abs. 1 DBA werden "bewegliches Kapitalvermögen und Einkünfte daraus nur in dem Staate besteuert, in dem der Gläubiger seinen Wohnsitz hat". Im Schlußprotokoll zu Art. 6 DBA werden die wichtigsten Einkünfte aus Kapitalvermögen definiert. "Dividenden im Sinne des Artikels 6 sind Einkünfte aus Aktien¹⁰⁷⁾, Kuxen, Genußscheinen, Gründeranteilen und ähnlichen Gesellschaftsanteilen in Wertpapierform (Hervorhebung durch den Verfasser). Wie Dividenden sind auch Ausschüttungen auf Anteilscheine einer Kapitalanlagegesellschaft mit Wohnsitz in der BRD zu behandeln". Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen auch Zinsen.

"Zinsen im Sinne des Art. 6 sind Einkünfte aus Darlehen, Obligationen, Kassenscheinen, Schuldverschreibungen oder aus irgendeiner anderen Schuldverpflichtung".

Besonders wichtig ist für die Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz die Bestimmung, daß Beteiligungen an einer GmbH oder Genossenschaft nicht als Kapitalvermögen nach Art. 6 DBA, sondern als Beteiligung an einem gesellschaftlichen Unternehmen am Ort der Betriebsstätte dieses Unternehmens zu besteuern sind (Art. 3 Abs. 1-4 DBA)¹⁰⁸⁾.

In diesem - wie später dargelegt wird -wichtigen Falle wird also das Wohnsitzprinzip vom Betriebsstättenprinzip verdrängt. Maßgebend ist dafür allein die Tatsache, daß GmbH-Anteile nicht in Urkunden verbürgt sind, ähnlich den Aktien.

Auch hypothekarisch gesicherte Forderungen sind gem. Art. 2 Abs. 4 DBA wie Kapitalvermögen zu behandeln. Steuerberechtigt ist also nur der Wohnsitzstaat des Gläubigers.

107) Aktien gehören nicht zu den Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmungen, die im Staat der Betriebsstätte zu versteuern sind, sondern unterliegen der Besteuerung im Wohnsitzstaat (Art. 6 DBA), Aktien, d.h. die über die Beteiligung an einer Aktiengesellschaft ausgestellten Urkunden werden allgemein zu den Wertpapieren gerechnet. Außerdem sind die Aktien in Art. 3, Abs. 4 DBA ausdrücklich aufgeführt. RFH vom 23.5.1939 III 51/38 RStBl. 1939 Seite 876.

108) Vgl. Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Anm. 7 zu Art. 3, Seite 83 und Anm. 1 zu Art. 6, Seite 95.

2. Lizenzeinnahmen

Fallen Lizenzeinnahmen nicht im Rahmen eines Betriebes¹⁰⁹⁾ oder einer freien Berufstätigkeit an, werden diese gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls nach dem Wohnsitzprinzip besteuert. Es gilt die Generalklausel des Art. 7 DBA¹¹⁰⁾. Die mit der Gestaltung von Lizenzverträgen zusammenhängenden Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung werden später eingehender erörtert werden.

3. Schiff- und Luftfahrtunternehmen

Betriebe von Unternehmen der See- und Binnenschifffahrt und der Luftfahrt sowie Einkünfte daraus werden abweichend von der allgemeinen Behandlung nicht nach dem Betriebsstätten-, sondern nach dem Wohnsitzprinzip (Art. 3 Abs. 5 DBA) besteuert. Maßgebend ist der Ort der Leitung. Die Leitung muß dabei in einer ständigen Geschäftseinrichtung des Unternehmens ausgeübt werden. Korn-Dietz¹¹¹⁾ werfen die Frage auf, ob die Worte "sowie Einkünfte daraus" bedeuten, daß auch für die Einkünfte aus einer Beteiligung an einem solchen Unternehmen das Wohnsitzprinzip vorgeht, und antworten: "Diese Auslegung ist abzulehnen. Die einheitliche Behandlung von Einkünften aus Aktien nach dem Wohnsitzprinzip für bewegliches Kapitalvermögen ist ein allgemeingültiger Grundsatz des internationalen Doppelbesteuerungsrechts."

b) DIE ANWENDUNG DES BELEGENHEITPRINZIPS

Nach Artikel 2 Absatz 1 DBA werden unbewegliches Vermögen (einschließlich Zubehör) und Einkünfte daraus nur in dem Staate besteuert, in dem sich dieses Vermögen befindet. Diese Bestimmung wirft sogleich zwei Fragen auf: Was ist im Doppelbesteuerungsabkommen als unbewegliches Vermögen anzusehen? Was sind Einkünfte daraus? Erstere Frage beantworten die Absätze 2 - 4 des Artikels 2 DBA. Hiernach wird unbewegliches Vermögen durch die "Rechtsordnung des Belegenheitsstaates" ermittelt. Nach schweizerischem Recht gelten als unbewegliches Vermögen (Artikel 644, 645, 655 ZGB) alle Liegenschaften, ferner die in das Grundbuch aufgenommenen, selbständigen und dauernden Rechte, besonders aber Nutznießung,

109) "Lizenzverträge, die einer schweizerischen Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens zugeflossen sind, unterliegen den schweizerischen Einkommensteuern. Das DBA steht dem nicht entgegen". EStV vom 20. 6. 1962 zit. bei Locher, K.; DBA-Kommentar, B § 6 I A (4).

110) Vgl. dazu RFM 3. 5. 1939 i. S. Druckmaschinen AG., sowie EStV vom 11. 5. 1934/21. 2. 1936/18. 1. 1939/16. 1. 1951/28. 5. 1954. Zit. bei Locher, K.; DBA-Kommentar, B § 9 III A.

111) Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Schweiz Seite 87.

Wohn-, Bau-, Quellenrechte und die Grundlast.¹¹²⁾ Die zweite Frage wird im Schlußprotokoll angeschnitten. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sind danach "die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung, als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede andere Art der Nutzung des unbeweglichen Guts erzielten Einkünfte" sowie "Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften" und "Wertzuwachs".

Nach Korn-Dietz ist für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen oder des Wertzuwachses im Belegenheitsstaat Voraussetzung, "daß dessen Steuergesetze auch eine Steuer aus diesen Einkunftsarten auferlegen". Die Zuteilungsnorm des Doppelbesteuerungsabkommens für sich allein kann weder eine Steuerpflicht begründen noch einen bestehenden innerstaatlichen Steueranspruch erweitern".¹¹³⁾

c) DIE ANWENDUNG DES BETRIEBSTÄTTENPRINZIPS

In Deutschland und in der Schweiz ist die Frage nach der Teilung des Besteuerungsrechts zwischen mehreren Steuerhoheiten schon früh untersucht worden. Dies gilt insbesondere für solche Steuersubjekte, die in mehreren Ländern bzw. Kantonen Gründungs- und Investitionstätigkeit entfalteten. Brunner¹¹⁴⁾ hat darüber ausführliche Untersuchungen angestellt.

112) Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Schweiz Seite 76 sowie EStV vom 4.7.1937, zitiert bei Locher, DBA-Kommentar, B § 5 I (2). Grundpfändlich gesicherte Forderungen und Einkünfte daraus waren nach dem Doppelbesteuerungsabkommen 1931 dem unbeweglichen Vermögen gleichgestellt (Artikel 2, Absatz 2, 4, 5 DBA). Seit dem 1.1.1959 (Zusatzprotokoll 1957) gelten sie als bewegliches Kapitalvermögen (Art. 2 Absatz 4 DBA).

113) Korn-Dietz, Seite 76. (Eine Steuerfreiheit von Spekulationsgewinnen, wie sie im § 23 Absatz 4 Satz 2 EStG gewährt wird, ist im schweizerischen Steuerrecht unbekannt.)

114) In Deutschland entstand bereits 1870 ein "Doppelsteuergesetz" (Claus, in Finanzarchiv, V, Band 1, 138), nach dem die deutschen Länder das Einkommen "aus jeder gewerblichen Tätigkeit" auf ihrem Gebiet besteuern konnten, ohne daß eine ständige Niederlassung vorhanden sein mußte (Finanzarchiv, IV, Band 1, 96; Entscheid des badischen Verwaltungsgerichtshofs vom 7.4.1886). Ihm folgte das preußische Kommunalsteuer-Notgesetz vom 27.7.1885 (Finanzarchiv, III, Band 1, 174). In Anlehnung an den preußisch-sächsischen Vertrag vom 16.4.1869 verankerte dieses Gesetz das Prinzip der Notwendigkeit des Bestehens einer "festen" Niederlassung, einer "Anlage", als Voraussetzung zur Besteuerung. Das deutsche Doppelsteuergesetz vom 22.3.1901 (Finanzarchiv XXVI, Band 2, 369) lehnt sich an dieses Prinzip an. Durch dieses Gesetz wurde der im heutigen internationalen Steuerrecht bekannte Betriebsstättenbegriff eingeführt (vgl. § 3 Absatz 2 dieses Gesetzes in Finanzarchiv,

1) Die Besteuerung von Betrieben nach dem Betriebsstättenprinzip

Das Betriebsstättenprinzip besagt heute, daß "Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe" jeder Art nur in dem Staat besteuert werden können, in dem eine Betriebsstätte besteht. Der Betriebsstättenbegriff ist in der Bundesrepublik Deutschland in § 14 StAnpG festgelegt. Er wird jedoch in deutsch-schweizerischen Doppel-

Fortsetzung der Fußnote 114 von Seite 79:

XXVI, Band 2, 375)." "

Der bundesrätliche Gesetzesentwurf betreffend Ordnung und Abgrenzung der Kompetenzen der Kantone in den internationalen Niederlassungsverhältnissen vom 26. 11. 1862 kannte den Begriff des sekundären Steuerdomizils nicht. In der folgenden Rekurspraxis des Bundesrates in der Schweiz behaupteten der Grundsatz, daß ein Gewerbebetrieb ein sekundäres Steuerdomizil begründet. Seit 1874 nahm das Bundesgericht die Kompetenz in Anspruch, über interkantonal-le Doppelbesteuerungskonflikte zu urteilen (vgl. das I. Blumenstein, System, 64). Wir finden in BGE 45, I. 211 eine zusammenfassende Darstellung der Entwicklung, welche die Praxis des Bundesgerichtes durchmachte (vgl. ferner I. Blumenstein, Kommentar, 43 ff. und die dort zitierte Jurisprudenz des Bundesgerichtes). Man kann drei Stufen der Entwicklung feststellen: Nach der frühesten Praxis des Bundesgerichtes wurde für die Begründung eines sekundären Steuerdomizils eine Zweigniederlassung im Sinne des Artikels 10 des Gesetzes (Art. 10, auch I. Blumenstein, in Festgabe für Huber, 20 ff. und über einzelne Detailfragen, die in dieser Hinsicht diskutiert wurden, BGRS, 38) vorausgesetzt. Später ging die Auffassung dahin, "daß sich am betreffenden Ort mittels ständiger Anlagen oder Einrichtungen ein wesentlicher Teil des Gewerbebetriebes des Steuerpflichtigen abspielen müsse, und zwar einer unter Verhältnismäßig selbstständiger Leitung - derart, daß die völlige Selbstständigkeit dieses Teilbetriebes ohne erhebliche organisatorische Änderung möglich wäre - (Dieser Wortlaut ist aus BGE 40, I. 115 von 1913 entnommen. Anmerkung des Verfassers), oder aber als notwendig, in seiner vorliegenden Erscheinungsform unentbehrlicher Bestandteil des anderweitig einheitlich geleiteten Geschäftsbetriebes." Die heutige Praxis nimmt ein sekundäres Steuerdomizil überall da an, wo mittels ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes vor sich geht. In Anlehnung an die deutsche Terminologie wurde in der Schweiz der Ausdruck "Betriebsstätte" eingeführt.

Brunner, E. H.: Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Universität Bern, Dissertation 1954, § 3 Seite 22, Anmerkung 31 und Anmerkung 32.

besteuerungsabkommen enger ausgelegt. Gemäß Artikel 3 Absatz 2 Satz 1 und 2 DBA ist "Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in welcher die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als Betriebsstätte sind demnach anzusehen; der Sitz des Unternehmens, der Ort der Leitung, die Zweigniederlassung, die Fabrikations- und Werkstätten, die Einkaufs- und Verkaufsstellen, die Warenlager und anderen Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben, sowie ständige Vertretungen." Diese Aufzählung ist in der Literatur in zweifacher Weise ausgelegt worden. Lenz ¹¹⁵⁾ ist der Ansicht, daß jedes der im Doppelbesteuerungsabkommen angeführten Beispiele den Tatbestand einer Betriebsstätte erfülle, gleichgültig in welchem Maße die Merkmale erfüllt sind. Schmitz und Korn-Dietz ¹¹⁶⁾ widersprechen dem heftig. Schmitz schreibt: "Dieser Auffassung ist mit vollem Recht von Korn-Dietz entgegengetreten worden, indem gesagt wird; nur ergänzend und beispielhaft ist die in Artikel 3 Absatz 2 Satz 2 gebrachte Aufzählung der im praktischen Leben häufig auftretenden Betriebsstättenformen zu verstehen." Auch die schweizerische Auffassung steht der Ansicht entgegen, daß jedes der im Doppelbesteuerungsabkommen angeführten Beispiele den Tatbestand einer Betriebsstätte erfülle, ohne daß es darauf an käme, inwieweit die erforderlichen Merkmale vorhanden sind. So hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 22.6.1957 ¹¹⁷⁾ ausgeführt, daß in den angeführten Beispielfällen die in der allgemeinen Definition aufgestellten Kriterien erfüllt sein müssen, wenn das Vorhandensein einer Betriebsstätte angenommen werden soll.

Im Urteil vom 30.4.1935 hat der Reichsfinanzhof (IA 13/35 RStBl. 1935, Seite 840, StW 1935, Spalte 327, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Band 4, 1935, 36, Seite 166) ebenfalls auf das Vorhandensein bestimmter Merkmale abgestellt. Dabei ist der Reichsfinanzhof der Auffassung von Dorn beigetreten, die dieser für

115) Lenz, Les Conventions Suisses de double imposition, Lausanne 1951, Seite 104

116) Schmitz, A.: Kommentar, Seite 289 und Korn-Dietz, Kommentar, Schweiz, Seite 79

117) Vgl. Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 I B 1 (6). Vgl. auch Botschaft des Bundesrates zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden, Bbl. 1948 III Seite 477, hier insbesondere Seite 487: "Die beispielsweise Aufzählung von Betriebsstättenarten entspricht Artikel 6 WStB, mit der Ergänzung, daß sie auch den Sitz des Unternehmens, die in Ausbeutung befindlichen Gruben und anderen Mineralvorkommen sowie die Einrichtungen für die Ausführung von Bauten, deren Bauzeit 12 Monate überschreitet, mitumfaßt". Anders jedoch der in der angelsächsischen Welt verwendete Betriebsstättenbegriff, der aus einer rein kasuistischen Begriffsumschreibung besteht. Vgl. dazu Brunner, E.H.: Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Universität Bern. Dissertation 1954, § 4 Seite 29 und Anmerkung 13, Seite 30.

den deutsch-italienischen Doppelbesteuerungsvertrag, welcher eine gleichlautende Betriebstättendefinition enthält, erarbeitet hat, Dorn ¹¹⁸⁾ hat das Vorhandensein folgender Erfordernisse herausgestellt, die auch für das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen zutreffen:

- a) Eine Geschäftseinrichtung. Das bedeutet, daß die wirtschaftliche Betätigung eines Unternehmens an einen sachlichen Apparat, etwa ein Geschäftslokal mit der für den Geschäftsbetrieb erforderlichen Ausstattung, gebunden sein muß.
- b) Die Geschäftseinrichtung muß eine solche des Unternehmens sein. Sie muß also bestandsmäßig und organisatorisch von dem Unternehmen herrühren und beherrscht sein, d. h. unterhalten und geleitet werden. Die Geschäftseinrichtung muß mit anderen Worten betriebseigen sein. ¹¹⁹⁾ Eine betriebseigene Geschäftseinrichtung liegt z. B. dann nicht vor, wenn dritte Personen, Agenten, in ihrem eigenen Betrieb lediglich Geschäftsabschlüsse für das Unternehmen vermitteln.
- c) Die Geschäftseinrichtung des Unternehmens muß ferner eine ständige ¹²⁰⁾ sein. Damit scheidet jede Geschäftseinrichtung aus, die von vornherein nur für einen vorübergehenden Zweck geschaffen ist, insbesondere also in der Regel die Beschickung von Ausstellungen, Messen und Märkten; das gleiche gilt für die Ausführung eines Einzelauftrages, mag sie auch, wie etwa eine umfangreiche Montage die zeitweilige Errichtung von Arbeitsstätten erfordern. Ebenso kann hienach die Inanspruchnahme gelegentlicher Vermittlertätigkeit eines inländischen Agenten die Besteuerung begründen.
- d) In der Geschäftseinrichtung muß schließlich die Tätigkeit desselben Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werden."

Zum Betriebstättenbegriff im deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen sind zahlreiche hochstrichterliche Entscheidungen, Erlasse der Steuerverwaltungen und Botschaften von beiden Seiten ergangen. Davon möchte ich einige typische Beispiele herausgreifen.

aa) Der Wohnsitz als Betriebstätte

Im Urteil vom 5. 6. 1957 VI A 302/37 StW 1957 Spalte 603 stellte der Reichsfinanzrat, Dom, Herbert: Der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag. In: Steuer und Wirtschaft, 1926, Spalte 107. Vgl. auch Locher, K.: DBA-Kommen-
tar, B § 6 I B 1 (2)

119) Vgl. Blumenstein, I.: Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1943, Seite 34 Anmerkung 33; ferner Blumenstein, E.: Grundriß des schweizerischen Steuerrechts, Band I, Seite 151

120) Gleicher Ansicht; BGE 41 I Seite 442

hof fest, daß auch ein Wohnsitz eine Betriebstätte im Sinne des Abkommens begründen kann. Der Beschwerdeführer war unter dem Namen einer Firma, welche als seiner Ehefrau gehörig in Deutschland ins Handelsregister eingetragen war, als Reisevertreter in Stoffen bei einer schweizerischen Firma tätig, wobei er ausschließlich in der Schweiz arbeitete. Da nun nach dem Doppelbesteuerungsabkommen eine bloße Vertretertätigkeit in der Schweiz keine Betriebstätte begründet, ¹²¹⁾ wäre der Vertreter sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland steuerfrei gewesen. Der Reichsfinanzhof ging deshalb von dem Grundsatz aus, daß ein kaufmännischer Betrieb immer irgendwo eine Betriebstätte habe und nahm den Wohnsitz in diesem Falle als Betriebstätte an. Schmitz ¹²²⁾ schreibt in seiner Kritik zu diesem Urteil: "Abgesehen davon, daß es bedenklich ist, Begriffselemente des Wohnsitzes zur Konstruktion einer Betriebstätte zu verwenden, lassen die aus dem Urteil erkennbaren Umstände durchaus die Möglichkeit zu, daß wirtschaftlich betrachtet, der Schwerpunkt des Daseins in der Schweiz lag, daß er in Deutschland überhaupt keine Geschäftspost empfing, ja, daß er eine Betriebstätte etwa bei den vertretenen Firmen in der Schweiz habe. Deshalb sprechen die erkennbaren Tatbestände eher für die Annahme einer Betriebstätte in der Schweiz". Derselbe Fall wurde auch der Oberrekurskommission des Kantons Zürich vorgebracht. Diese entschied, da die Tätigkeit des in Rede stehenden Reisevertreters ohne festen Sitz im Umherziehen ausgeübt wurde, daß eine Betriebstätte im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 DBA nicht vorhanden sei, auch nicht am Wohnort des Steuerpflichtigen. Der Wohnort sei hier nicht gleichzeitig Schwerpunkt der geschäftlichen Beziehungen. Für den Reisevertreter müsse daher das Steuerdomizil des Arbeitsortes im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 DBA gelten (ORK 24.9.1937). Da die obersten Steuergerichte der beiden Staaten bei der Nachprüfung der Frage, welchem Staat das Recht zur Besteuerung der Einkünfte aus der Reisetätigkeit des Steuerpflichtigen für die schweizerische Unternehmung zustehe, zu verschiedenen Ergebnissen gekommen waren, wurde der Streitfall im Verständigungsverfahren auf deutschen Vorschlag dadurch beigelegt, daß die vom Steuerpflichtigen aus seiner Reisetätigkeit für die schweizerische Unternehmung bezogenen Einkünfte je zur Hälfte auf die beiden Vertragsstaaten verteilt wurden. ¹²³⁾ Nach einem in Literatur und Rechtsprechung allgemein anerkannten Grundsatz soll der Gewinn dort besteuert werden, wo er zur Entstehung gelangt. Der Reisevertreter erzielte seine Einkünfte nach vorliegendem Fall ausschließlich in der Schweiz. Meiner

121) "Die bloße Reisetätigkeit, ohne daß diese in einem Staat einen ständigen, festen Mittelpunkt hat, kann nicht als Betriebstätte angesprochen werden".

EStV vom 15. 6. 1935 zitiert bei Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 I B 4 (7).

122) Schmitz, A.: Kommentar, Seite 291.

123) Vgl. RFM 13. 5. 1937/13. 6. 1938 und EStV 6. 12. 1937/23. 6. 1938 in Sachen Bloch, nicht publiziert, zitiert bei Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 I B 4 (9).

Meinung nach hatte deshalb eine Zuteilung des Besteuerungsrechts an die Schweiz den allgemeinen Rechtsgrundsätzen weitaus besser entsprochen.

bb) Der Ort der Leitung als Betriebsstätte

In Artikel 3 Absatz 2 Satz 2 DBA¹²⁴⁾ wird allein der "Ort der Leitung" als Merkmal für das Vorliegen einer Betriebsstätte genannt. Diese Formulierung erhält insbesondere dann Gewicht, wenn Ort der Leitung und Sitz der Firma übereinstimmen. Hierin hat der Reichsfinanzhof in einer Vermögensvergleichs- und Patentverweigerungs-Gesellschaft (RFH vom 3.12.1936 III A 161/36 RStBl. 1937 Seite 67) und in einem Gewerbesteuerstreit derselben Gesellschaft (RFH vom 4.12.1936 III A 162/36 RStBl. 1939 Seite 188) entschieden, daß im Verfallungsbereich der deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft der Geschäftsraum eines inländischen Geschäftsbüros der Gesellschaft auch dann sein kann, wenn das Eigentum oder Nutzungsrecht an diesem Raum bei seiner Einrichtung nicht der Gesellschaft, sondern dem Geschäftsinhaber zusteht.¹²⁵⁾ Dieses Urteil ist schweizerischerseits eingehend erörtert worden. Kohli¹²⁶⁾ führt dazu aus: "Bei dem gegebenen Tatbestand war eine Bejahung dieser Frage nicht unbegründet. Die Schlußfolgerungen des schweizerischen Bundesrats für den besonderen Fall und dürfen nicht verallgemeinert werden. Sonst leidet die Rechtssicherheit darunter" (RFH schreibt aber: Regelmäßig ... Anm.d. Verf.)

cc) Baustellen als Betriebsstätte

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen der BRD enthalten - expressis verbis - eine Bestimmung über Bauausführungen. Im deutsch-schweizerischen Abkommen fehlt eine solche. Das Eingehen auf dieses Problem erscheint jedoch notwendig, weil die Kostenrechnung einer deutschen Unternehmung, die in der Schweiz Bauausführungen, Montagearbeiten und ähnliches durchführt, bei deutscher oder schweizerischer Steuerhoheit wesentlich anders aussieht.

Der Reichsfinanzhof hat im Urteil vom 19.1.1934 III 4 645/31 RStBl. 1934 Seite 215 zum deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen festgestellt, daß Bauausführungen (oder Montagen) für sich allein keine Betriebsstätte begründen. Gleicher Ansicht ist auch Schmitz¹²⁷⁾. Erst durch Verwirklichung der betriebsstatistischen Merkmale¹²⁸⁾ kann sich aus einer Bauausführung eine Betriebsstätte ergeben.

124) Vgl. dazu schweizerisches Bundesblatt 1932 I Seite 54 und 55.

125) Vgl. Schmitz, A.: Kommentar, Seite 291/292.

126) Vgl. Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 6, 1937, 28. Seite 274 ff. insbesondere Seite 283.

127) Vgl. Schmitz, A.: Kommentar, Seite 296.

128) Vgl. oben!

Auch nach schweizerischer Auffassung ¹²⁹⁾ begründen Baustellen keine Betriebstätte, da eine "ständige" Geschäftseinrichtung notwendig ist, jedoch die Durchführung eines Baues, auch bei längerer Dauer, nur eine einmalige und vorübergehende Tätigkeit der Unternehmung darstellt. Eine vorübergehende Tätigkeit ist nach Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch die Durchführung von Erdöl-Aufschlußarbeiten ¹³⁰⁾.

dd) Ein- und Verkaufsstellen, Waren- und Verarbeitungslager als Betriebstätte

Eine deutsche Firma hatte im Auftrag einer schweizerischen Firma für deren Kunden Lohnwebereiaufträge ausgeführt. Die Seidenstoffe wurden genau bezeichnet. Die Rechnung wurde von der deutschen Unternehmung im Auftrage der schweizerischen soweit vorbereitet, daß diese nur mehr ihre Zahlen einzusetzen brauchte. Der Streit vor dem Reichsfinanzhof ging nun darum, ob durch Vorhandensein eines ständigen Vertreters oder durch das Vorliegen anderer Hilfs-handlungen eine Betriebstätte begründet werden könne. Der Reichsfinanzhof hat dies verneint (RFH vom 24. 4. 1934 I A 286/33 RStBl. 1934, Seite 944) ¹³¹⁾.

2. Die Besteuerung von Beteiligungen und Organgesellschaften nach dem Betriebstättenprinzip

Beteiligungen, die in Aktien, Anteilscheinen und sonstigen Wertpapieren verbrieft sind, begründen gemäß Schlußprotokoll zu Art. 3 Abs. 3 DBA für den Besitzer eine Betriebstätte auch dann nicht, wenn mit dem Besitz ein Einfluß auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist, es sei denn, daß für die Ausübung dieses Einflusses eine ständige Geschäftseinrichtung (Art. 3 Abs. 2 DBA) des ausländischen Unternehmens beim inländischen vorhanden ist.

Neben der Problematik der Besteuerung von wesentlichen Beteiligungen wirft die im deutschen Steuerrecht zur Zeit so heftig umstrittene Organtheorie des § 15 Abs. 2 StAnpG wichtige Fragen auf. In zahlreichen Urteilen ¹³²⁾ hat der Reichsfinanzhof festgestellt, daß die Organtheorie im Verhältnis zu allen Ländern, mit denen allgemeine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, nicht anwendbar ist. Man

129) EStV vom 21. 11. 1959, Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 I B 3 (4).

130) EStV vom 21. 6. 1956, Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 I B 3 (2).

131) Vgl. Schmitz, A.: Kommentar, Seiten 293-295; Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 I B 4 (3); Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Band 3, 1934/35, Seite 323; ähnliches Urteil: RFH vom 3. 10. 1935 III A 267/34 RStBl. 1935, Seite 1399; Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Band 4, 1935/36, Seite 344.
132) RFH 30. 1. 1930 RStBl. 1930, S. 148; RFH 16. 9. 1930 RStBl. 1930, Seite 757; RFH 3. 2. 1934 RStBl. 1934, S. 665; RFH 5. 5. 1936 RStBl. 1936, S. 837; RFH 26. 10. 1937 RStBl. 1938, S. 46.

kann also ohne weiteres den Grundsatz formulieren: Doppelbesteuerungsabkommen bricht (Organschaft ¹³³). Dieselbe Auffassung wird vom schweizerischen Bundesgericht vertreten ¹³⁴; "Rechtlich selbständige ausländische Tochtergesellschaften einer schweizerischen Aktiengesellschaft sind auch dann nicht "eigene ausländische Betriebstätten" im Sinne des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, wenn sie wirtschaftlich völlig von der schweizerischen Gesellschaft beherrscht werden. Die Muttergesellschaft hat die Beteiligung an den Tochtergesellschaften als inländisches bewegliches Vermögen zu versteuern ¹³⁵". Die praktische Ermittlung und Aufteilung des Betriebstättengewinns zwischen beiden Staaten wird im Teil B gesondert behandelt werden.

d) DIE ANWENDUNG DES QUELLENPRINZIPS BEI DER BESTEUERUNG DES KAPITALVERMÖGENS UND DER DARAUS FLIESSENDEN EINKÜNFTE

Das Ursprungsprinzip findet im deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung bei der Erfassung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit, aus freier Berufstätigkeit und aus Kapitalvermögen. Im Rahmen dieser Arbeit sind nur die zuletzt erwähnten zu besprechen.

Im DBA ist hier neben dem - vorrangigen - Wohnsitzprinzip auch die Besteuerung nach dem Quellenprinzip zugelassen.

Beide Staaten haben sich nach dem revidierten DBA das Recht ausdrücklichen vorbehalten, inländische Kapitalerträge, die einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im anderen Staat zufließen, an der Quelle zu besteuern. Auf Seiten der Schweiz handelt es sich dabei um die Verrechnungs- und Couponsteuer, deutscherseits um die Kapitalertragssteuer. Diese Abgaben können in einem gegenseitigen Rückerstattungsverfahren bis zu einem 15 % - absolut - übersteigenden Teil zurückverlangt werden. Das Problem wird später noch sehr eingehend dargelegt werden.

133) Vgl. Faist, Theodor; Die Besteuerung der vertlochtenen Gesellschaften (Konzerne) in der Schweiz. In: Steuer Revue, Jg. 16 1961, Seite 270-279, insbes. S. 271.

134) Vgl. BGE 70 I 275 E2, zit. bei Locher, K.; DBA-Kommentar, B § 6 I B 5 (4).

135) vgl. RdF-Erlaß vom 2.5.1941, Seite 1303 B Sd 190 III d sowie die Rundverfügung der OFD Freiburg vom 12.4.1955. In: Betriebsberater 1955, Seite 440 und Bühring, Betriebsberater 1954, Seite 558.

IV. DIE BEHANDLUNG DER ERBSCHAFTSTEUERN IM DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Unternehmer planen ihre Investitionen nicht nur für kurze Zeit; Die Unternehmung soll wachsen und von den Nachkommen fortgeführt werden können. Hierbei spielen die Erbschaftsteuern eine beachtliche Rolle. Im ZP von 1957 zum DBAS wurde Art. 9 Abs. 2 dahingehend erweitert, daß im Gegensatz zum DBAS 1951 die neue Fassung nicht nur für Nachlaßvermögen der beiderseitigen Staatsangehörigen, sondern aller natürlicher Personen mit letztem Wohnsitz in einem oder in beiden Staaten Anwendung finden. Gemäß Art. 9 Abs. 3 DBA bezieht sich das Abkommen nicht auf die Besteuerung von Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden sowie ferner nicht auf die Fälle, die ohnehin eine Unterwerfung des Nachlasses oder des Erwerbers eines Nachlasses unter die Erbschaftsteuern eines der beiden Staaten bewirken. Hiezu verweise ich auf die kurzen Ausführungen über die schweizerischen Erbschaftsteuern. Gemäß Art. 10 DBA erfolgt die Erhebung der Erbschaftsteuern auf das unbewegliche Vermögen nach dem Belegenheitsprinzip. Deutsches Vermögen in der Schweiz wird also nach schweizerischem Recht besteuert. In den übrigen Fällen gilt das Wohnsitzprinzip.

Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes seinen Wohnsitz in jedem der beiden Staaten, so unterliegt dieses Vermögen den Erbschaftsteuern nur in dem Staate, in dem der Erblasser den "Mittelpunkt seiner persönlichen und geschäftlichen Interessen" hatte. Ist ein solcher Mittelpunkt nicht festzustellen, was in der Praxis zumeist der Fall sein wird, so unterliegt dieses Vermögen den Erbschaftsteuern nur in dem Staate, dem der Erblasser zur Zeit seines Todes angehört hat. Entscheidend ist, daß der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten hatte. Darauf, wo die beweglichen Nachlaßwerte im Zeitpunkt des Todes des Erblassers effektiv liegen, kommt es nicht an (136).

Entgegen der allgemeinen schweizerischen Praxis des proportionalen Schuldenabzugs und des Verbots nicht nur der effektiven sondern auch der virtuellen Doppelbesteuerung gilt im DBA eine andere Regelung. So werden Erbschaftsschulden, die einen bestimmten Gegenstand belasten oder darauf sichergestellt sind, vom Werte dieses Gegenstandes in Abzug gebracht (Art. 12, Abs. 1 DBA). Ein ungedeckter Rest dieser Schulden und andere Erbschaftsschulden in beiden Staaten sind auf die übrigen zur Verfügung stehenden Aktiven anzurechnen, und zwar im Verhältnis des Wertes der diesen Staaten zugewiesenen Aktiven dieser Art (Art. 12 Abs. 2 DBA). Die S. V. hatte am 24. 8. 1957 einen Erbschaftsteuerefall zu bearbeiten, bei dem das Erbe aus einem in München und einem in Zürich gelegenen Anwesen bestand. Erben waren zwei natürliche Personen, ein Institut war als Vermächtnislehner eingesetzt. Dieses Musterbeispiel ist bei Locher (B § 11 III C 3) eingehend besprochen, Nachstehend sei folgender Auszug wiedergegeben:

(136) EStV vom 10. 5. 1951 Locher, K.: DBA-Kommentar B § 11 V A (3).

a) Das Nachlaßvermögen setzt sich zusammen aus:

aa) Anwesen in München abzüglich Schulden (Art. 12 Abs. 1 DBA)	Fr. 130 000, -
bb) Anwesen in Zürich abzüglich Schulden (Art. 12 Abs. 1 DBA)	Fr. 142 000, -
cc) Bewegliches Vermögen (Art. 11 DBA)	Fr. 164 000, -
	Fr. 436 000, -

b) Die gesamten Schulden einschließlich der Vermächtnisse betragen:

aa) Gewöhnliche Nachlassschulden	Fr. 78 000, -
bb) Vermächtnis an Institut in Freiburg Anwesen in München (gem. Art. 12 (3) DBA)	Fr. 130 000, -
cc) Vermächtnisse, die das bewegliche Vermögen belasten (Art. 12 Abs. 3 DBA)	Fr. 76 000, -
	Fr. 284 000, -

d) Für die Besteuerung der Erben verbleiben somit:

aa) In Deutschland

Nettowert des Anwesens in München	Fr. 130 000, -
abzüglich Legat an Institut Freiburg in Form dieses Anwesens	Fr. 130 000, -

steuerbares Vermögen der Erben in Deutschland

Fr. ---

bb) In der Schweiz

In der Schweiz steuerbare Aktiven (Anwesen in Zürich plus bewegliches Vermögen)	Fr. 306 000, -
abzüglich Erbschaftschulden (78 000, -) plus Vermächtnisse von beweglichen Vermögen (76 000, -)	Fr. 154 000, -

verbleibt steuerbares Reinvermögen der Erben

Fr. 152 000, -

An diesem Betrag sind beteiligt

Y	Fr. 62 000, -
Z	Fr. 90 000, -
	Fr. 152 000, -
	=====

d) Für die Besteuerung der Vermächtnisnehmer gilt:

aa) In Deutschland:

Besteuerung des Nettowertes des Anwesens in München beim Institut Freiburg als Vermächtnisnehmer zum Satze des Gesamtvermächtnisses von 143 000, - Fr.

Fr. 130 000, -

bb) In der Schweiz:

Besteuerung der Vermächtnisnehmer für die aus dem beweglichen Nachlaßvermögen, das der schweizerischen Steuerhoheit untersteht und bei den Erben nach Art. 12, Abs. 1 DBA als Erbschaftsschulden behandelt wurde, ausgerichteten Vermächtnisse, nämlich

Institut Freiburg zum Satz von Fr. 143 000, - Fr. 13 000, -

übrige Vermächtnisnehmer für ihre einzelnen Vermächtnisse Fr. 63 000, -

Fr. 76 000, -
=====

Neben der soeben dargelegten andersartigen Schuldenverteilung tritt auch eine andersartige Regelung der effektiven Doppelbesteuerung zu Tage. Besteuert der eine Staat die ihm nach Vertrag überlassenen Fälle nicht (einige schweizerische Kantone), hat der andere Staat das Recht, die Steuer zu erheben, wenn er dazu durch seine interne Gesetzgebung ermächtigt ist ¹³⁷⁾.

137) Vgl. dazu Gutachten des Eidgenössischen Politischen Departements, Archiv, Bd. 12, 1943/44, Seite 23.

6. KAPITEL: DIE BEI ANWENDUNG DES DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS SICH ERGEBENDEN PROBLEME UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DER VERTRAGSLÜCKEN

Im vorhergehenden Kapitel habe ich versucht, die Bestimmungen zur Besteuerung der einzelnen Einkunftsarten nach den jeweiligen Prinzipien des Doppelbesteuerungsabkommens darzulegen. Das folgende Kapitel wird sich nun mit der Anwendung der geschilderten Bestimmungen in der Praxis und mit einigen Lücken des Doppelbesteuerungsabkommens befassen. Grundlage dazu bietet ein Vortrag von Dr. Kurt Locher, Vizedirektor der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern, welcher am 13. April 1962 anlässlich der Münchner Steuerfachtagung in München gehalten wurde.

I. ALLGEMEINE FRAGEN DER ANWENDUNG UND AUSLEGUNG

Wie im allgemeinen Teil über das Wesen von Doppelbesteuerungsabkommen bereits dargelegt, haben die Zuteilungsnormen und sonstigen Vorschriften in beiden Vertragsstaaten die unmittelbar bindende Wirkung gesetzlicher Vorschriften¹³⁸⁾. Das Abkommen ist deshalb von den innerstaatlichen Steuerbehörden von Amts wegen zu berücksichtigen¹³⁹⁾. Nach Locher¹⁴⁰⁾ ist für die Steuer- und Justizbehörden dabei diejenige Auslegung maßgebend, die ihnen als die richtige erscheint. Es ist nicht darauf Rücksicht zu nehmen, ob die Behörden des andern Staates einen anderen Standpunkt einnehmen¹⁴¹⁾. Auslegungsunterschiede sind im Verständigkeitsverfahren gemäß Art. 13 DBA zu klären. Neben diesem allgemeinen

138) "Das DBA geht als völkerrechtlicher Vertrag, der in Deutschland Gesetzeskraft hat, dem abweichenden inländischen Steuerrecht vor. Die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen hängt von der Bejahung der Vorfrage ab, daß eine Steuerpflicht nach internem Landesrecht gegeben ist". RFH 3.10.1935 III A 267/34 RStBl. 1935, S. 1399; RFH 10.3.1937 VI A 71/37 RStBl. 1937, S. 486; RFH 22.5.1940 VI 738/39 RStBl. 1940, S. 809; EStV 7.3.1959.

139) ORK Zürich 20.12.1939. Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 9, S. 391; RFH 3.10.1935 RStBl. 1935 S. 1399; Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 4, S. 344 Nr. 198.

140) Locher, K.: Einige Gedanken zu den deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen. In: Steuer und Wirtschaft, 1962, Spalte 323.

141) Bundesgericht 18.12.1940 in Sachen A. AG. BGE 66 I 270 El. Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 10 1941/42, Seite 23.

Verständigungsverfahren nennen Locher und Korn-Dietz ^{142) 143)} in gleicher Weise noch folgende besondere Aufgaben bezüglich der Anwendung und Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens, wobei zu einer Regelung auf dem Verwaltungswege oder zum Austausch von Mitteilungen in der Schweiz die Eidgenössische Steuerverwaltung in Bern und deutscherseits der Bundesfinanzminister ermächtigt sind.

"a) Vereinbarung allgemeiner Grundsätze für die Durchführung des Abkommens, insbesondere

- Verständigung zur Beseitigung von Doppelbesteuerung in Fällen, die im Abkommen nicht geregelt sind,
- Verständigung in Fällen von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens,
- Einigung über die Steuern, die unter das Abkommen fallen,
- gegenseitige Mitteilung der in der Steuergesetzgebung der beiden Vertragsstaaten eingetretenen Änderungen;

b) Aufteilung der Steueransprüche beider Staaten im Einzelfalle, insbesondere

- Verständigungsverfahren auf Einspruch des Steuerpflichtigen, wenn die Maßnahmen der Finanz- oder Steuerbehörden in den beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Besteuerung gehabt haben, die den Grundsätzen des Abkommens widerspricht,
- Teilung des Besteuerungsrechts, wenn die Voraussetzungen des Wohnsitzes in beiden Staaten vorliegen und ein Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht festzustellen ist".

Will ein Steuerpflichtiger ein Verständigungsverfahren einleiten, so hat er sich an die für seinen Wohnsitz zuständige Steuerbehörde zu richten, wobei zu beachten ist, daß vorher im andern Staat eine Rechtsmittellentscheidung in erster Instanz herbeigeführt worden sein muß.

Was die Beurteilung eines bestimmten Tatbestandes durch die Steuerbehörde des einen Staates betrifft, so bindet diese Beurteilung die Steuerbehörde des anderen Staates nur soweit, als letztere sich bereits dieser Auffassung im Verfahren nach Art. 13 DBA angeschlossen hat (Erlaß Finanzministerien Nordrhein-Westfalen vom 25. 5. 1961 BStBl. 1961 II, Seite 98).

Nicht unerwähnt bleibe das Problem, das dann auftritt, wenn der Tatbestand der Doppelbesteuerung erst durch die rückwirkende Änderung einer steuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts eintritt. Solche Fragen können nur im Verständigungsverfahren gelöst werden. Eine weitergehende Amts- und Rechtshilfepflichtung ist vom Verständigungsverfahren scharf zu scheiden. "Die Schweiz hat sich von jeher gegenüber den Postulaten auf Gewährung internationaler Amts- und Rechts-

142) Locher, K.: Einige Gedanken ..., Spalte 324.

143) Korn-Dietz, Kommentar, Schweiz, Seite 111.

hilfe in Steuersachen zurückhaltend, ja ablehnend verhalten, weil die vom Ausland häufig mit derartigen Verpflichtungen verfolgte Nebenzwecke (Überwachung des Kapitalverkehrs, Devisenkontrolle und dgl.) mit steuerlichen Belangen nichts zu tun haben, und deren Unterstützung bedeutenden Zweigen der schweizerischen Wirtschaft zum Nachteil gereichen könnte, ohne den schweizerischen Fiskalinteressen irgendwie zu nützen. Das Aufstöbern in der Schweiz angelegter Vermögenswerte, die sich einer ausländischen Besteuerung zu entziehen suchen, setzte zudem Maßnahmen voraus, die sich mit dem schweizerischen "ordre public" nicht vertragen. Überdies wird stets übersehen, daß einseitige schweizerische Maßnahmen gegen sogenannte ausländische Fluchtkapitalien den ausländischen Steuerinteressen wenig oder nichts nutzen würden, weil solche Kapitalien aus der Schweiz nach anderen Ländern abwandern dürften, die zur Amt- und Rechtshilfe nicht verpflichtet sind" 144).

II. LÜCKEN UND AUSLEGUNGSUNTERSCHIEDE IM DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Wie schon angedeutet, weist das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen verschiedentlich Lücken auf. Der schweizerische Bundesrat war sich dessen vollkommen bewußt, als er in seiner Botschaft an die Bundesversammlung im Jahre 1957 schrieb:

"Verglichen mit den von der Schweiz seit 1948 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen weist es indessen verschiedene Lücken und verbesserungsbedürftige Unzulänglichkeiten auf" 145).

a) IN DER BESTEUERUNG DES ERTRAGES

In der Besteuerung des Ertrages ergeben sich besondere Probleme bei der Ermittlung des Ertrages, bei der Besteuerung des Ertrags aus Beteiligungen und in der Anerkennung von Lizenzgebühren.

1. Das Ermittlungsproblem

Das Doppelbesteuerungsabkommen weist bei Vorliegen von Betriebstätten in jedem der beiden Staaten jedem der beiden Staaten das Vermögen und die Einkünfte der Betriebstätte des eigenen Staates zur Besteuerung zu (Art. 1 Abs. 3 DBA). Das Fehlen einer entsprechenden Ermittlungsvorschrift läßt jedoch zwangsläufig die Mög-

144) Jocher, K.: Das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-USA, Kommentar, Bd. I, Seite 149.

145) Bbl. 1957, Seite 597.

lichkeit einer sich gegenseitig überschneidenden steuerlichen Erfassung des Vermögens und der Einkünfte zu. Sowohl die direkte als auch die indirekte Aufteilungsmethode (entweder nach den Büchern der Betriebsstätte oder nach einem Schlüssel, wie z. B. Umsatz) stellen keine befriedigenden Lösungen dar. Die schweizerische Veranlagungspraxis gewährt daher dem Sitz einer Unternehmung, mit dem ein wesentlicher Teil der Leitung verbunden ist, einen Voraus, meist in Höhe von 10 %. Dieses Problem werde ich im Teil B noch kritischer untersuchen.

2. Das Beteiligungsproblem

Einkünfte aus GmbH-Anteilen werden gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen nach dem Betriebsstättenprinzip besteuert, Erträge aus Aktienbesitz werden dagegen dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen. Diese Lücke im engmaschigen Netz des Abkommens bildet für viele deutsche Steuerpflichtige eine willkommene Möglichkeit, der deutschen Besteuerung zu entgehen.

Bei der Behandlung von Beteiligungen ergeben sich jedoch noch weitere Probleme. Nach schweizerischer Auffassung kann ein Gesellschafter Gläubiger seiner Personengesellschaft sein. Nach deutscher Auffassung sind Schuldverhältnisse zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern nicht anzuerkennen. Dies hat zur Folge, daß ein solches Darlehen und der Ertrag daraus nach schweizerischer Auffassung am Wohnort des Gesellschafters und nicht am Ort der Betriebsstätte besteuert werden muß. Nach deutscher Auffassung wird ein solches Darlehen dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zugerechnet. Demgemäß muß es auch am Ort der Betriebsstätte der Gesellschaft versteuert werden. Die praktische Bedeutung der unterschiedlichen Beurteilung liegt darin, daß ein deutscher Steuerpflichtiger, der seiner schweizerischen Personengesellschaft ein Darlehen gewährt, zweimal, - sowohl in der BRD als auch in der Schweiz - in den Genuß kollisionsrechtlicher Freistellung kommt, umgekehrt aber ein schweizerischer Steuerpflichtiger einer Doppelbesteuerung unterliegt. Weitere Lücken im Doppelbesteuerungsabkommen werden am Beteiligungsproblem dadurch offenbar, daß auch über den Steuerort für stille Beteiligungen (§ 335 HGB) zwischen den deutschen und schweizerischen Steuerbehörden Meinungsverschiedenheiten bestehen. Nach schweizerischem Recht, das sich insbesondere im innerkantonalen Verhältnis herausgebildet hat, gilt die echte stille Gesellschaft als gesellschaftsrechtliche Beteiligung (Art. 530 OR), die unechte stille Gesellschaft dagegen als **partiarisches Darlehen**, also als Kreditverhältnis. Nach deutschem Recht¹⁴⁶⁾ sind sowohl typische wie atypische stille Gesellschaft gesell-

146) Vgl. Schmitz, A.: Kommentar, S. 476, 761, 553, 554, 780, 812, 1061;

Korn-Dietz, Kommentar, Schweiz, Seite 15, 16; Feilhauer, Karl Heinz: Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft. Zugleich ein Beitrag zur Frage der Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht. In: Steuer und Wirtschaft, Jg. 37, 1960, Sp. 629-640.

schaftsrechtliche Beteiligungen im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (§ 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1961). "Diese unterschiedliche Auffassung verleitet gewisse in Deutschland wohnhafte Steuerpflichtige dazu, in der Schweiz eine Personengesellschaft zu gründen und sich daran in Form von partiarischen Darlehen zu beteiligen. Nach schweizerischer Auffassung sind sie hierfür in Deutschland, nach deutscher Auffassung in der Schweiz steuerpflichtig. Eine Schließung der Lücke drängt sich auf" 147).

Auch Flüge befaßt sich mit dieser Frage 148). Er schlägt als Lösung vor, die echte stille Gesellschaft sowohl nach schweizerischem als auch nach deutschem Steuerrecht als bloßes schuldrechtliches Verhältnis zu qualifizieren, das der Besteuerung am Wohnsitz des Berechtigten unterliegt. Die unechte stille Gesellschaft will Flüge sowohl nach schweizerischem wie auch nach deutschem Steuerrecht als Mitunternehmerschaft qualifiziert haben mit der Besteuerung nach dem Betriebsstättenprinzip. Dieser Vorschlag ist m. E. ein brauchbarer Beitrag zu einer klaren Rechtsgestaltung und Schließung der bestehenden Lücke. Im Jahre 1965 (5. 10. 1965) und in 1961 (10. 3. 1961) haben zwischen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und dem Bundesfinanzministerium (IV B. 5) ergebnislose Verhandlungen zu diesen Problemen stattgefunden.

3. Die Anerkennung von Lizenzgebühren

Des öfteren taucht in der Praxis die Frage auf, ob durch Zahlung von Lizenzgebühren von kapitalmäßig engverbundenen Unternehmungen Gewinne verlagert und Gewinnausschüttungen verdeckt werden konnten. Die Steuerbehörden haben nicht nur im innerstaatlichen, sondern auch im zwischenstaatlichen Bereich das Recht verdeckte Gewinnverschiebungen sowohl zwischen Betriebsstätten als auch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft steuerlich wie offene Gewinnausschüttungen zu behandeln. Das gilt z. B., wenn Verrechnungspreise gewählt worden sind, welche zwischen unabhängigen Dritten niemals in Rechnung gestellt worden waren. Etwas anderes gilt bei der Anerkennung von Lizenzgebühren, wenn sich "mit plausiblen Gründen vertreten läßt, daß die Bezahlung der Lizenzgebühren für den Lizenznehmer wirtschaftlich vorteilhaft ist" 147).

Manchmal können Lizenzvergütungen zur Gewinnausschüttung werden, für welche das Abkommen andere Zuteilungsnormen verwendet als für Lizenzeinkünfte (GmbH-Ertrag — Einkommen aus Gewerbebetrieb; Betriebsstättenprinzip; Lizenzeinnahmen, Wohnsitzprinzip).

147) Locher, K.: Einige Gedanken ..., StuW 1962, Sp. 328.

148) Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, Heft 12, 1961 Seite 122.

Nach Locher ¹⁴⁷⁾ darf ein Vertragsstaat dann nicht durch extensive Auslegung und Handhabung seiner eigenen Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung das vereinbarte Besteuerungsrecht des Partnerstaates schmälern. Nach schweizerischer Auffassung ¹⁴⁹⁾ ist es dabei ohne weiteres möglich, Lizenzgebühren nach dem Umsatz zu bemessen, ohne Rücksicht darauf, ob die Ausnutzung für den Lizenznehmer gewinnbringend war oder nicht und insbesondere, ob die gesamte Unternehmungstätigkeit des Lizenznehmers mit Gewinn oder Verlust abgeschlossen hat. Zahlt eine deutsche Gesellschaft an die von ihr gegründete schweizerische Basisgesellschaft z. B. Darlehenszinsen, Lizenzgebühren oder Provisionen, so darf man vertraglich diese Leistungen niemals so hoch ansetzen, daß sie in Deutschland als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet werden könnten. Nimmt nämlich der deutsche Fiskus verdeckte Gewinnausschüttung an, so ist der Steuerpflichtige mit einer schweizerischen Basisgesellschaft schlechter gestellt als ohne, weil dann solche Lizenzgebühren nicht nur der normalen schweizerischen Steuer (Verlust des Holdingprivilegs), sondern auch der deutschen Körperschaftsteuer von 51 % und der in diesem speziellen Fall auf 10 % reduzierten deutschen Kapitalertragsteuer unterliegen. Bei einer Anerkennung der Lizenz- und Patentgebühren als Betriebsausgabe kommt jedoch nur die relativ geringe schweizerische Ertragsteuer von ca. 30 % in Frage.

Werden aber Ausschüttungen von Anfang an als Gewinnausschüttungen bezeichnet, so ermäßigt sich der deutsche Körperschaftsteuersatz auf 15 %, die Kapitalertragsteuer beträgt 25 %, in der Schweiz bleiben solche Einnahmen auf Grund des Holdingprivilegs steuerfrei (bei reinen Holdinggesellschaften).

Gelingt es einem Steuerpflichtigen, von sich aus einen Qualifikationskonflikt zu schaffen und die deutschen Steuerbehörden zu überzeugen, daß es sich um Aufwand bzw. Betriebsausgaben in Deutschland handelt und die schweizerischen Steuerbehörden, daß es sich in Wirklichkeit um Beteiligungserträge handelt, so kann eine doppelte Freistellung von der Steuer erzielt werden, Flüge ¹⁵⁰⁾ kommentiert diese Möglichkeit jedoch mit dem Zusatz "mehr theoretisch als praktisch".

b) IN DER BESTEUERUNG DES VERMÖGENS

Lücken und Auslegungsunterschiede zeigen sich nicht nur in der Ertrags- sondern auch in der Vermögenbesteuerung.

¹⁴⁹⁾ Vgl. Pestalozzi, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht Zürich 1947 und Widmer, M., Die verdeckte Gewinnausschüttung durch Verrechnung zu niedriger Kaufpreise. In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 20, 1951/52 S. 116-126.

¹⁵⁰⁾ Flüge, Hanspeter: wie 148), Seite 94.

1. Veranlagungsunterschiede

In Deutschland wird gemäß § 12 WStG bei Neuveranlagung zur Vermögensteuer auf den 1. Januar eines Kalenderjahres abgestellt. In der Schweiz findet in allen Fällen – in denen eine wesentliche Veränderung im Vermögen nicht eingetreten ist, eine Zwischenveranlagung auf den Zeitpunkt der Veränderung statt.

Erwirbt nun ein deutscher Steuerpflichtiger ein Grundstück in der Schweiz, so wirkt sich dies bei der deutschen Vermögenssteuer erst ab dem 1. Januar des folgenden Jahres aus. Die Vermögenssteuerpflicht in der Schweiz tritt aber bereits mit dem Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks in der Schweiz ein. Infolgedessen wird die Steuerpflicht in der Schweiz mit dem Zeitpunkt der Verankerung in Deutschland – in Deutschland erst mit Ende des Kalenderjahres.

Hier wurde im Verständigungsverfahren folgendes festgestellt: "Vor- und Nachteile der Verschiedenheiten der beiden Vermögenssteuern können sich für den einzelnen Steuerpflichtigen ausgleichen. Deutschenseits kann die schweizerische Lösung nicht übernommen werden – eine gegebenenfalls stattfindende doppelte Besteuerung oder Nichterfassung ist im Einzelfall in Kauf zu nehmen" 151).

2. Unterschiede in der Behandlung von Pachtverhältnissen

Nach schweizerischem Recht wird der Nutzniesser (Pächter) mit dem gepachteten Vermögen und mit dem hieraus fließenden Ertrag allein besteuert. Der Inhalt der 'nuda proprietas' bleibt steuerfrei. Nach deutschem Recht erfolgt jedoch bei Pachtverhältnissen sowohl bei der Gewerbesteuer- als auch bei der Grunderwerbsteuer Hinzurechnung. Dies kommt einer Besteuerung beim Pächter als auch einer Besteuerung beim Verpächter durch die Vermögenssteuer gleich. Womit nun z.B. ein Verpächter in Deutschland, der Pächter jedoch in der Schweiz, so tritt eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ein – wogegen im umgekehrten Fall Steuerfreiheit für einen Teil des beweglichen Vermögens gegeben ist.

3. Der proportionale Schuldenabzug

Eine weitere Lücke im deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen ist die fehlende Regelung über den Abzug von Schulden und Schuldzinsen mit Ausnahme der nur für die Erbschaftsteuern geltenden Schuldenerleichterungsregel in Artikel 12 DBA.

151) Locher, K.: Einige Gedanken ..., Spalte 329.

152) Vgl. BFM 17.3.1961, EStV 29.3.1961, Locher, DBA-Kommentar A III 5a-2, Auszug aus der Niederschrift vom 17.3.1961 über schweizerisch-deutsche Be-
prechungen zur Regelung von Anwendungs- und Auslegungsfragen. Vgl. a. Er-
laß FM NRW vom 25.5.1961 BStBl. 61 II Seite 98 und Erlaß FM Saarland vom
26.6.1961 BStBl. 1961 II Seite 122.

Nach geltendem deutschen Steuerrecht erfolgt der Schulden- und Schuldzinsenabzug direkt, nach schweizerischem Steuerrecht werden Schulden und Schuldzinsen eines deutschen Steuerpflichtigen, die dieser in der Schweiz hat, nur im Verhältnis des in der Schweiz steuerpflichtigen Vermögens zum Gesamtvermögen zum Abzug zugelassen. Da die Bundesrepublik Deutschland die schweizerischen Schulden eines deutschen Steuerpflichtigen jedoch nicht zum Abzug zulässt, läßt sich trotz des Doppelbesteuerungsabkommens eine Doppelbesteuerung nicht umgehen. Für die Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Steuerpflichtiger kann sich diese unterschiedliche Handhabung der beiden Vertragstaaten dann zum Vorteil wenden, wenn der Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Bundesrepublik am Wohnort Schulden macht, da er dann diese a) in der Bundesrepublik Deutschland ganz und b) in der Schweiz proportional abziehen kann. Ein wichtiges Moment bei einem diesbezüglichen Steuerbelastungsvergleich ist jedoch die Berücksichtigung des unterschiedlichen Zinsniveaus.

7. KAPITEL: DIE SCHWEIZERISCHEN MASSNAHMEN GEGEN DEN MISSBRAUCH VON DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Das Gelingen deutscher Gründungs- und Investitionstätigkeit hängt ganz wesentlich von den Maßnahmen und Methoden, mit denen die schweizerischen Steuerbehörden vermeintliche oder wirkliche Steuerflucht bekämpfen, ab.

Der schweizerische Bundesrat hat am 14. Dezember 1962 "Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes" beschlossen. Dieser Beschluß findet erstmals auf Steuerentlastungen Anwendung, die für nach dem 31. Dezember 1961 fällig gewordene Einkünfte beansprucht werden, Art. 9 des Beschlusses.

In einem Kreisschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 21. Dezember 1962 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung "im Interesse einer einheitlichen Durchführung des Bundesratsbeschlusses zuhanden der Amtsstellen, die den Beschluß anzuwenden haben", den Beschluß eingehend erläutert und hierzu eine Anzahl schematischer Anwendungsbeispiele veröffentlicht. Im folgenden sollen die Motive, die die Schweizer Regierung zur Ergreifung dieser Maßnahmen veranlaßt haben, und der Inhalt dieser Maßnahmen aufgezeigt werden.

I. MOTIVE FÜR DEN BUNDESRATSBESCHLUSS VOM 14. 12. 1962

Wie bereits in reichlichem Ausmaße dargelegt wurde, weist die Schweiz im Vergleich zu den meisten anderen ausländischen Staaten eine verhältnismäßig niedrige Steuerbelastung auf. Zugleich hat die Schweiz mit zahlreichen anderen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. Dieses zweifache Stimulans für die Steuerflucht zahlreicher Gesellschaften und Unternehmer aus ihren angestammten Heimatorten rief die Abkommenspartner der anderen Doppelbesteuerungsabkommen-Vertragsstaaten auf den Plan. So haben insbesondere die USA in jüngster Zeit Maßnahmen getroffen, um den Steueraufschub durch Gewinnakkumulation in ausländischen Basisgesellschaften zu verhindern.¹⁵⁵ Auch im Steuerausschuß der OECD ist bei der Verabschiedung der Doppelbesteuerungsabkommen-Musterartikel zur Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorgesehen, daß die in einem Doppelbesteuerungsabkommen bestehende Herabsetzung von Quellensteuern nicht angewandt zu werden braucht, wenn der Empfänger der abkommensbegünstigten Einkünfte eine ausländisch beherrschte Gesellschaft ist, die in ihrem

¹⁵⁵ Vgl. Schmid, Alfons: Amerikanische Maßnahmen gegen den Steueraufschub durch Gewinnakkumulation in Basisgesellschaften, in: Steuer-Revue 1963, Heft 1, Seite 4.

Sitzstaat steuerliche Privilegien genießt und keine Gewinnausschüttungen vornimmt.¹⁵⁴⁾

Die in den letzten Jahren aufgetretene Häufung von Fällen mißbräuchlicher Inanspruchnahme der Doppelbesteuerungsabkommen rief in der Schweiz bei der heimischen Wirtschaft und der Regierung die begründete Sorge hervor, die ausländischen Vertragsstaaten würden ihre Doppelbesteuerungsabkommen kündigen. Damit wären nicht nur die das eigentliche Ziel bildenden ausländisch beherrschten Basisgesellschaften, sondern in erster Linie die schweizerische Wirtschaft getroffen worden.

"Wegen ihrer vielseitigen und intensiven Auslandsbeziehungen ist aber die schweizerische Wirtschaft auf den Schutz durch die Doppelbesteuerungsabkommen dringend angewiesen. Dieses Schutzbedürfnis wird daraus ersichtlich, daß die Einsparung an ausländischen Quellensteuern allein von Kapitalerträgen und Lizenzgebühren pro Jahr auf ungefähr 100 Millionen Franken geschätzt wird".¹⁵⁵⁾

Die schweizerische Regierung wollte daher durch ihren offiziellen Beschluß vom 14. 12. 1962 den Partnerstaaten zeigen, daß sie die von ihr abgeschlossenen Verträge unverbrüchlich hält. "Sie will keinen Zweifel an der Vertragstreue der Schweiz aufkommen lassen".¹⁵⁶⁾

Unberührt davon bleibt die Gestaltung der Steuergesetze und -tarife nach den individuellen schweizerischen Bedürfnissen. Eine Erhöhung der schweizerischen Steuern, um vielleicht eine Angleichung an ausländische Tarife zu erreichen, wird von der Schweiz nach wie vor grundsätzlich abgelehnt.

II. DER MATERIELLE INHALT DES BUNDESRATSBESCHLUSSES VOM 14. 12. 1962

Der Beschluß teilt sich in zwei Abschnitte. Der erste befaßt sich mit der ungerechtfertigten, der zweite mit der mißbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen.

a) DIE UNGERECHTFERTIGTE INANSPRUCHNAHME VON DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

"Die in einem zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Abkommen) vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern (Steuerentlastung) darf nicht Personen zugute kommen, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben (nicht abkom-

¹⁵⁵⁾ Altorf, Werner; Die schweizerischen Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Die Aktiengesellschaft, Nr. 3, 1963, Seite 67.
¹⁵⁶⁾ Locher, Kurt; Die schweizerischen Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Neue Zürcher Zeitung, Nr. 100, vom 20. 12. 1962

mensberechtigten Personen. Als ungerechtfertigt gilt die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung:

- a. wenn die im Abkommen umschriebenen Voraussetzungen, wie insbesondere Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, Recht zur Nutzung, Versteuerung, nicht erfüllt sind;
- b. wenn sie mißbräuchlich erfolgt." 157)

Wie aus Artikel 1 BRB sofort hervorgeht, bezieht sich der Bundesratsbeschluß ausschließlich auf die Entlastung von ausländischen Quellensteuern. Das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21.12.1962 an die kantonalen Steuerverwaltungen (nachstehend kurz als "Kreisschreiben" zitiert, führt zu Artikel 1 des Beschlusses weiter aus (Seite 2):

- Wer in der Schweiz nur zum Schein Wohnsitz nimmt, hat keinen Anspruch auf Steuerentlastung; die Zahlung schweizerischer Steuern begründet für sich allein keinen steuerlich maßgeblichen Wohnsitz.
- Wer zwar einen steuerlich maßgeblichen Wohnsitz in der Schweiz aufweist, aber kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an den Vermögenswerten hat, die die in Rede stehenden Erträge abwerfen, kann hiefür keine Steuerentlastung beanspruchen, dies auch dann nicht, wenn er auf den Erträgen die schweizerischen Steuern bezahlt oder nachweist, daß der tatsächlich Berechtigte dem Quellenstaat gegenüber aus andern Gründen eine gleichwertige Steuerentlastung geltend machen könnte.

b) DIE MIßBRÄUCLICHE INANSPRUCHNAHME VON DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Neben der "ungerechtfertigten Inanspruchnahme" des Artikels 1 BRB will Artikel 2 die "mißbräuchliche Inanspruchnahme" eines von der Schweiz mit einem anderen Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens verhindern. Artikel 2 Absatz 2 BRB unterscheidet dabei vier verschiedene Tatbestände einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme, die ich, ohne die lange Umschreibung des Bundesratsbeschlusses zu wiederholen, folgend charakterisieren möchte:

1. Steuerflucht durch Gründung von Durchlaufgesellschaften,
2. Steuerflucht durch Gründung von Thesaurierungsgesellschaften,
3. Steuerflucht mittels Treuhandverhältnissen für nicht abkommensberechtigte Personen,
4. Steuerflucht durch Errichtung von Familienstiftungen für nicht abkommensberechtigte Personen.

157) Artikel 1 Absatz 1 und 2 BRB

Allen diesen Tatbeständen ist gemeinsam, daß nicht abkommensberechtigte Personen in der Schweiz domizilierte natürliche oder juristische Personen (Gründung von Vermögensverwaltungsgesellschaften) vorschieben, um in den Genuß von Steuerentlastungen zu kommen.

ad 1. Durchlaufgesellschaften:

Zum Erhalt einer Steuerentlastung (Rückerstattung der Kapitalertragsteuer, Withholding tax, usw.) muß eine Durchlaufgesellschaft nachstehende Richtlinien einhalten:

- aa) Die Einkünfte, für die eine Steuerentlastung beansprucht wird, sind in der Ertragsrechnung auszuweisen.
- bb) Es dürfen höchstens 50 % der begünstigten Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden.
- cc) Aufwendungen, die mit den abkommensbegünstigten Einkünften im Zusammenhang stehen, dürfen nur aus diesen gedeckt werden.
- dd) Die aufgestellten Bedingungen gelten auch für abkommensbegünstigte Einkünfte, die - durch Dazwischentreten von weiteren natürlichen oder juristischen Personen - zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden.

Beispiel 1

PATENTVERWERTUNGSGESELLSCHAFT

I. Tatbestand

Die A. AG, an der nicht abkommensberechtigte Personen interessiert sind, hat einem nicht abkommensberechtigten Patentinhaber für die Verwertung einer ihr eingeräumten Lizenz jährlich eine Gebühr von 75 Prozent ihrer gesamten Lizenzentnahmen zu entrichten.

Bilanz:

Wertschriften	40	Aktienkapital	50
Bank, Kasse	<u>45</u>	Reserven, Gewinnvortrag	<u>35</u>
	85		85

Gewinn- und Verlustrechnung:

Vergütung an Patentinhaber		Lizenzeinkünfte aus	
(75 % der Lizenzeinkünfte)	90	DBA-Staaten	60
Verwaltungskosten und Steuern	6	andere	60
Reingewinn	<u>26</u>	übrige Einkünfte	<u>2</u>
	122		122

Dividende: 16 %

II. Beurteilung

1. Finanzierung

Die A. AG hat keine verzinslichen Schulden.

2. Verwendung der Einkünfte

a. An den nicht abkommensberechtigten
Patentinhaber werden 75 % der Einkünfte
vergütet:

DBA- Staaten	andere
45	45

b. Verwendet werden dürfen:

- von den Lizenz Einkünften

aus DBA-Staaten: 50 % von 60 = 30

- von den andern Lizenz-

einkünften: 75 %^x von 60 = 45

Die A. AG hat zuviel verwendet:

15 --

3. Deckung der Aufwendungen

Die der A. AG verbleibenden anderen Lizenz einkünfte ($60 - 45 = 15$) und die übrigen Einkünfte (2) reichen aus zur Deckung der darauf entfallenden Verwaltungskosten und Steuern (3).

4. Gewinnausschüttung

Die A. AG schüttet mehr als 1/4 der Lizenz einkünfte aus DBA-Staaten ($1/4$ von $60 = 15$) als Dividende aus.

Die A. AG kann die DBA-Vorteile nicht beanspruchen,

- weil ein zu großer Teil der Lizenz einkünfte aus DBA-Staaten zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet wird. (Finanzierungsweise und Höhe der Gewinnausschüttung sind in diesem Fall in Ordnung.)

- x Da es sich nicht um abkommensbegünstigte Einkünfte handelt, richtet sich der Ansatz nur nach der geschäftsmäßigen Begründetheit. Im Beispiel wird angenommen, der vertraglich vereinbarte Satz von 75 % trage den besonderen Verhältnissen genügend Rechnung.

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung D 3. Allg. 67/a vom 31.12.1962

Schematische Beispiele für die Anwendung von Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe a und b, des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 betreffend Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB), Beispiel 1, Seite 2 und 3.

ad 2. Thesaurierungsgesellschaften

Eine mißbräuchliche Inanspruchnahme der von der Schweiz mit anderen Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen liegt nicht allein vor, wenn begünstigte Einkünfte durch Vermögensverwaltungsgesellschaften nur durchlaufen, um an nicht abkommensberechtigten Personen ausgeschüttet zu werden, sondern auch dann, wenn solche Einkünfte überhaupt nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert werden. Dieser Mißbrauchstatbestand wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung damit begründet, die nicht abkommensberechtigten Personen hätten es in der Hand, aufgespeicherte, abkommensbegünstigte Einkünfte früher oder später in irgendeiner Form an sich zu ziehen. Derartige Gewinnauffanggesellschaften wurden im Zeitpunkt ihrer Liquidation über keinerlei im Inland verwertbare Aktiven mehr verfügen (Vgl. Kreisschreiben Seite 4). Dieser Gefahr kann die Eidgenossenschaft dadurch entgegenwirken, daß sie Gewinnauffanggesellschaften zur angemessenen Ausschüttung der abkommensbegünstigten Einkünfte zwingt. Das Kreisschreiben hält hierzu folgendes fest:

- a) Als Beteiligung einer nicht abkommensberechtigten Person gilt auch eine sogenannte stille Beteiligung.
- b) Auch ungewöhnliche Finanzierung kann zu einer mißbräuchlichen Steuerentlastung führen. Als Beurteilungskriterien nennt das Kreisschreiben, daß erstens die verzinslichen Kreditoren nicht mehr als das Sechsfache des Grund- oder Stammkapitals und der offenen Reserven ausmachen sowie zweitens die Schulden zu einem 5 % übersteigenden Satz nicht verzinst werden dürfen.
- c) Für verrechnungssteuerbelastete Einkünfte gelten die Verrechnungssteuerrichtlinien (Kreisschreiben Nr. 2215 der Schweizer Bankiervereinigung vom 17. Juli 1953). Danach wird die Verrechnungssteuer an schweizerische Finanzgesellschaften mit ausländischer Interessenbeteiligung nur ruckerstatter, wenn die unter b) erwähnten Bedingungen erfüllt sind und sich die Verwaltungskosten in normalen Grenzen halten.
- d) Kapitalgesellschaften müssen mindestens 25 % des Bruttobetrages der abkommensbegünstigten Einkünfte ausschütten.

Beispiel 2

VERMÖGENSVERWALTUNGSGESELLSCHAFTI. Tatbestand

Die D. AG, an der nicht abkommensberechtigte Personen interessiert sind, besitzt schweizerische und ausländische Wertschriften. Sie hat auf Schulden an nicht abkommensberechtigten Personen Zinsen zu zahlen.

Bilanz:

Wertschriften		Aktienkapital	100
DBA-Staaten	500	Reserven, Gewinnvortrag	80
Schweiz (mit der Ver-		Schulden	
rechnungssteuer unter-		zu 3 % verzinsl.	500
liegenden Erträgen)	350	zu 4 1/2 % verzinsl.	400
Andere	200	unverzinslich	20
Bank, Kasse	50		
	<u>1100</u>		<u>1100</u>

Gewinn- und Verlustrechnung:

Schuldzinsen		Wertschriftenerträge	
zu 3 %	15	aus DBA-Staaten	40
zu 4 1/2 %	18	aus der Schweiz	
Verwaltungskosten u.		(der Verrechnungssteuer	
Steuern	5	unterliegend)	15
Kursverlust	20	andere	8
Reingewinn	5		
	<u>63</u>		<u>63</u>

Dividende: 4,75

II. Beurteilung1. Finanzierung

- Die verzinslichen Schulden (900) machen weniger als das Sechsfache des Aktienkapitals und der offenen Reserven (180) aus.
- Die auf Anlagen in DBA-Staaten entfallenden Schulden (409^x) werden nicht zu einem 5 % übersteigenden Satz verzinst. ^x

2. Verwendung der Einkünfte

- Von den an nicht abkommensberechtigten Personen

gezahlten Schuldzinsen		33	
entfallen auf die			
- übrigen Aktiven:	3 % von 491 =	<u>14,7</u>	
- Anlagen in DBA-Staaten:	Rest =		18,3
b. Verwendet werden dürfen:			
Von den Erträgen aus DBA-			
Staaten:	50 % von 40 =		20
Die D. AG hat nicht zuviel verwendet			<u>-</u>

3. Deckung der Aufwendungen

Den der Verrechnungssteuer unterliegenden Einkünften (15) und den andern Wertschriftenerträgen (8) von zusammen 23 stehen gegenüber die auf die übrigen Aktiven entfallenden Schuldzinsen (14,7) und ein Anteil an den Verwaltungskosten und Steuern (2,7^{xx}) von zusammen 17,4. Die Einkünfte reichen aus zur Deckung der darauf entfallenden Aufwendungen.

4. Gewinnausschüttung

Die D. AG schüttet nicht 1/4 der Wertschriftenerträge aus DBA-Staaten (1/4 von 40 = 10) als Dividende aus. Sie kann aber auf die Notwendigkeit der Deckung eines Kursverlustes (20) hinweisen. Sie schüttet jedoch den verbleibenden Reingewinn nach Abzug von 5 % Zuweisung an die Reserven (Art. 671 OR) als Dividende (5 - 0,25 = 4,75) aus.

Die D. AG kann die DBA-Vorteile beanspruchen.

^x Da die D. AG verrechnungssteuerbelastete schweizerische Einkünfte bezieht und dafür die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beansprucht, dürfen die Zinsen auf Schulden, die nicht auf Anlagen in DBA-Staaten entfallen, höchstens 3 1/4 % betragen (vgl. Ziffer II, 2, Lemma 3, des Kreisschreibens). Von den verzinslichen Schulden entfallen auf die

- Anlagen in DBA-Staaten ^{xx} :	$\frac{500 \times 900}{1100} =$	409	
- übrigen Aktiven:	Rest	<u>491</u>	900

Ein ausreichender Teil der Schulden (500 statt der auf die übrigen Aktiven entfallenden 491) wird zu nicht mehr als 3 1/4 % verzinst.

^{xx}In der Regel werden die Schulden, Verwaltungskosten und Steuern nach dem Verhältnis des Bilanzwertes der Anlagen in DBA-Staaten zum Bilanzwert aller Aktiven aufgeteilt.

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung D 3. Allg. 671a vom 31.12.1962 Schematische Beispiele für die Anwendung von Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe a und b, des Bundesratsbeschlusses vom 14.12.1962 betreffend Maßnah-

ad 3. Treuhandverhältnisse

Art. 3 Abs. 2 Buchstabe c BRB bezeichnet eine Steuerentlastung auch dann als mißbräuchlich beansprucht, wenn sie auf Grund eines Treuhandverhältnisses einem nicht abkommensberechtigten Treugeber zugute kommt. Dieser Tatbestand entspricht im wesentlichen der Rechtsgestaltung bei der Durchlaufgesellschaft und ist daher notwendigerweise analog zu behandeln. Dasselbe gilt gemäß Art. 2 Abs. 2 Buchstabe d BRB für Familienstiftungen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind.

Stellt die zuständige Steuerbehörde selbst oder auf Grund der Meldung einer in- oder ausländischen Steuerbehörde fest, daß eine Steuerentlastung ungerechtfertigterweise beansprucht worden ist, so hat sie

- “a) die angeforderte Bescheinigung auf dem Antragsformular zu verweigern;
 - b) die Weiterleitung des Antragsformulars zu verweigern oder zu untersagen;
 - c) eine bereits abgegebene Bescheinigung zu widerrufen;
 - d) die Quellensteuer des Vertragsstaates im Ausmaß der ungerechtfertigter Weise beanspruchten Steuerentlastung zu Händen der Steuerbehörde dieses Vertragsstaates einzufordern;
 - e) der Steuerbehörde des Vertragsstaates von der Tatsache der ungerechtfertigten Inanspruchnahme einer Steuerentlastung Kenntnis zu geben, sofern auf andere Weise weder der Mangel behoben noch eine künftige ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Steuerentlastung wirkungsvoll verhindert werden kann”
- (Art. 4 Abs. 1 BRB).

Diesen Maßnahmen ist in erster Linie eine generalpräventive Wirkung zgedacht”¹⁵⁸⁾. Die eidgenössische Steuerverwaltung erwartet, daß sie von diesen Maßnahmen keinen Gebrauch machen muß, insbesondere von der zuletzt angeführten. Eine derartige Mitteilung ist zwar als ultima ratio verständlich, unter dem Gesichtspunkt des Steuergeheimnisses und der in der Schweiz gepflegten Tradition ganz und gar ungewöhnlich¹⁵⁹⁾.

158) Altorfer, Werner: Die schweizerischen Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Die Aktiengesellschaft, 1963, Heft 3, S. 70.

159) So auch Widmer in seinem Vortrag anläßlich der Münchner Steuervfachtagung 1963.

Fortsetzung der Quelle:

men gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB), Beispiel 4, Seite 8 und 9.

Die dargelegten Maßnahmen beschränken sich auf die ungerechtfertigte und mißbräuchliche Inanspruchnahme der Quellensteuerrückerstattung. Die schweizerischen Autoren Altorfer, Locher, Widmer, Szollösy, Ludwig, Masshardt u. a. stellen immer wieder heraus, daß die vom schweizerischen Bundesrat getroffenen Maßnahmen die künftige Teilnahme ausländischer Wirtschaftskreise am schweizerischen Wirtschaftsleben in keiner Weise behindern wollen.

"Sie richten sich auch nicht gegen die legitimen Interessen der schweizerischen Basisgesellschaften, welche im Zeitalter der europäischen Integration ihren Sinn und ihre Berechtigung haben" ¹⁶⁰⁾. "Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz vom Ausland in die Schweiz gründet eine ausländische Gesellschaft in der Schweiz eine Betriebstätte oder eine Tochtergesellschaft, so liegt in einem solchen Vorgehen auch dann nichts Verbotenes, nichts gegen Gesetz und gute Sitten Verstoßendes, wenn einer der Hauptbeweggründe für eine derartige Gestaltung der Rechtsverhältnisse in der offen oder stillschweigend zugegebenen Tatsache liegt, daß die anwendbare schweizerische Steuergesetzgebung eine wesentlich erträglichere steuerliche Gesamtbelastung bewirkt" ¹⁶¹⁾. "Denn ein Gemeinwesen ist nicht verpflichtet, bei der Feststellung seiner Steuern auf die Steuerbelastung in andern Gebieten Rücksicht zu nehmen" ¹⁶²⁾.

III. KRITISCHE BEMERKUNGEN ZUM BUNDESRATSBESCHLUSS VOM 14.12.1962

Wenn auch von den schweizerischen Bundesbehörden die Sorge um die einheimische Wirtschaft als Motiv für den Bundesratsbeschluß vom 14.12.1962 angegeben und Grundsätze wie "Treu und Glauben", "Verbot des Rechtsmißbrauchs", "Verbot der Steuerumgehung" u. a. herausgehoben wurden, so mangelt es doch nicht an kritischen Stimmen, die aus dem ausländischen Interessentenkreis, aber auch aus Schweizer Kreisen ertönen. Dr. H. P. Flüge, Steuerberater in Basel, hat in einem Artikel "Mißbrauch kontra Mißbrauch" den Entwurf der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30.3.1962 zu obigem Bundesratsbeschluß stark angegriffen ¹⁶³⁾. Er nennt den Entwurf ¹⁶⁴⁾, "ein anschauliches Beispiel für die Gefahren, die dem

160) Vgl.

161) Locher, Kurt: Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Neue Zürcher Zeitung Nr. 5190 vom 29. 12. 1962, Seite 7

162) Ludwig, M. B.: Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Steuer-Revue, 1963, Seite 50.

163) Veröffentlicht in Steuer-Revue, 1963, Heft 1, Seite 62, vgl. a. Schweizerische Aktiengesellschaft April 1963, Heft 4, Seite 185 gleichnamiger Aufsatz!

164) Die definitive Fassung des Bundesratsbeschlusses hat keine Änderungen gebracht, welche die nachstehenden Überlegungen wesentlich beeinflussen.

Rechtsstaat aus der mißbräuchlichen Verwendung von Generalklauseln drohen". Insbesondere zweifelt er an der Gesetzmäßigkeit des Bundesratsbeschlusses, in dem er sagt, der Bundesratsbeschluß sprengt den Rahmen der dem Bundesrat übertragenen Verordnungskompetenz. Als zweites zieht Flüge den "Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuer respektive der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung" verletzt. Als Beweis hierfür hebt er die unzulässige Anwendung des Mißbrauchsbegriffes als Fehlen einer gesetzmäßigen Grundlage für die vorgesehenen Maßnahmen, die Verletzung des Steuergeheimnisses durch Mitteilungen an ausländische Steuerbehörden und die Unzulässigkeit der Anforderung von Steuern zu Lasten einer ausländischen Behörde hervor.¹⁶⁵⁾

"So ist es nicht Aufgabe der schweizerischen Steuerbehörden, die ausländischen Steuerbehörden auf angebliche Mißbräuche, die ihnen gar nicht im Wege sind, aufmerksam zu machen. Dies wäre deshalb besonders bedenklich, weil ja die schweizerischen Steuerbehörden rechtlich gar nicht in der Lage sind, diese Fälle genügend zu erfassen, in denen eine staatsvertragliche Steuerbefreiung bereits auf Grund einer bloßen schweizerischen Adresse gewährt wird. Da eine schweizerische Steuerpflicht gerade in diesen Fällen ausbleibt, wird kein steuerlicher Eingerechnet nicht besteht, ist der schweizerische Adressent aber in keiner Weise verpflichtet, der Steuerverwaltung vom Sachverhalt Kenntnis zu geben" (163a).

Des weiteren kritisiert Flüge verschiedene Formulierungen: "Was ist die Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen?" und "Insart ist, was die Gleichstellung der "Abschreibungen" mit der Erfüllung von "Ansprüchen" bedeuten soll?" (163b)

Abschließend steht die Forderung, "daß der das ganze politische Denken aufweisende Begriff des "Rechtsmißbrauchs" nur Rücksicht auf den internationalen Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuern aus der "Hausordnung" des schweizerischen Fiskus verschwinden oder wenigstens nur noch in wirklich dringenden Fällen bzw. nur mit äußerster Zurückhaltung angewendet werden soll" (163c).

Ich möchte mich der Kritik von Flüge anschließen, weil gerade der Bundesratsbeschluß vom 14. 12. 1962 zeigt, wie sehr Generalklauseln den Weg zu einer vertieften Erkenntnis der Probleme versperren und welche Unzulänglichkeiten sich unter dem Mantel der Mißbrauchsbekämpfung verbergen können.

In einem Punkt möchte ich Flüge jedoch widersprechen:

163a) a. a. O., Seite 68.

163b) a. a. O., Seite 69 und 71.

163c) a. a. O., Seite 75.

165) Gleicher Ansicht Schmid, Die internationale Steuerflucht, Seite 12: "Die Auskunftserteilung kommt ferner in Konflikt mit den gesetzlich garantierten Berufsgeheimnissen sowie dem Verbot des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes zugunsten des Auslandes".

Er schreibt auf Seite 71: "Die Gründe, weshalb keine "schweizerischen Steuern vom Einkommen erhoben werden können" sind übrigens sehr verschieden. Sie können z. B. darin liegen, daß die betreffende Gesellschaft in den vollen Genuß des eidgenössischen und kantonalen Holdingprivilegs kommt. In diesem Fall ist die Steuerfreiheit genauso "mißbräuchlich" oder "nicht mißbräuchlich", ob sie nun einer Gesellschaft zukommt, die von abkommensberechtigten oder nicht abkommensberechtigten Personen beherrscht wird". Meines Erachtens geht hier Flüge an der Fragestellung vorbei, weil sich der Bundesratsbeschluß überhaupt nicht gegen solche Steuerbefreiungen wendet.

TEIL B

GRÜNDUNGS- UND INVESTITIONSTÄTIGKEIT
DEUTSCHER UNTERNEHMUNGEN IN DER
SCHWEIZ UND IHRE BESTEUERUNG

Will ein Unternehmer Kapital in der Schweiz anlegen, so drängt sich zunächst die Frage nach der richtigen Form auf. Es ist nicht die Hauptaufgabe der Arbeit hierfür betriebswirtschaftliche Kriterien zu erarbeiten. Es geht vielmehr um die steuerliche Behandlung. Unter diesem Gesichtspunkt sind im Teil B – dem Hauptteil – folgende Formen herausgestellt:

Abschnitt I : Die rechtsfähige schweizerische Gesellschaft (AG, GmbH, Holdinggesellschaft, Domizilgesellschaft).

Abschnitt II: Die nicht rechtsfähige schweizerische Betriebsstätte.

Diese beiden Abschnitte umfassen die Gründungstätigkeit. Da in allen entwickelten Steuersystemen die Besteuerung nicht allein an die Form des gewählten Rechtsinstituts, sondern auch an besondere Vermögens- und Tätigkeitsarten anknüpft, wurden im

Abschnitt III: Haus- und Grundbesitz und seine steuerliche Behandlung
und in

Abschnitt IV: Wertpapieranlagen in der Schweiz als Formen wirtschaftlicher
Tätigkeit in der Schweiz

herausgestellt.

Wie im deutschen Steuerrecht (man denke z. B. an die unterschiedliche Bewertung von Wertpapieren und Immobilien) werden auch im schweizerischen Steuerrecht die genannten Rechtsinstitute und Vermögenswerte unterschiedlich behandelt. Die damit verbundenen Vor- und Nachteile werden bei bestimmter Gestaltung und Formung der Gründungs- und Investitionstätigkeit und bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen in dem zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der BRD bestehenden und bereits ausführlich behandelten Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert und erweitert. Die im Teil A gebrachten Grundlagen sind daher als wesentliche Voraussetzung für das Verständnis des Folgenden zu betrachten.

ABSCHNITT I:

DIE RECHTSFÄHIGE SCHWEIZERISCHE GESELLSCHAFT
UND IHRE BESTEuerung

Die Gründung einer Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit kann in der Form der Aktiengesellschaft oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung erfolgen. Eine schweizerische Tochtergesellschaft kann als Betriebsgesellschaft für Beschaffungs-, Fertigungs- und Absatzzwecke errichtet werden. Sie kann aber auch als Holding-, Domizil- oder Hilfgesellschaft mit Verwaltungs-, Leitungs- und Finanzierungsaufgaben betraut werden. Die Ausführungen über die Errichtung einer selbstständigen Tochter- oder Basisgesellschaft wurde an den Anfang des Teils B gestellt, "da von der Möglichkeit der Gründung von juristisch unselbstständigen Zweigniederlassungen im Ausland in der Praxis nur sehr wenig Gebrauch gemacht wird. Die Gründe hierfür sind vor allem darin zu suchen, daß mit der Errichtung einer ausländischen Zweigniederlassung gewisse, nur sehr schwer übersehbare Risiken vom Stammunternehmen übernommen werden müssen; dazu kommen Schwierigkeiten im Rechnungswesen, die bei einer echten Tochtergesellschaft ebenfalls nicht auftreten" 166).

1. KAPITEL:

DIE GRÜNDUNG EINER AKTIENGESELLSCHAFT

Im Teil A, Kapitel 3 habe ich bereits die handelsrechtlichen Bedingungen für die Gründung einer Aktiengesellschaft in der Schweiz untersucht. Es kann deshalb dort hin verwiesen und sogleich auf die mit der Errichtung einer Aktiengesellschaft verbundenen Gründungskosten und -steuern eingegangen werden.

1. GRÜNDUNGSKOSTEN UND -STEUERN

Als Gründungskosten und -steuern sind zu erwähnen ¹⁶⁷⁾: Handelsregistergebühren, Notariatsgebühren, Eidgenössische Stempelabgabe (Emissionsstempel), Hinterlegungsgebühr sowie die Kosten des Aktiendrucks. Der gesamte Gründungsaufwand kann von einer schweizerischen AG wehrsteuerrechtlich entweder sofort als Betriebsausgabe vom steuerbaren Ertrag des ersten Jahres abgesetzt oder aktiviert und anschließend auf fünf Jahre verteilt werden,

166) Rädler-Wechsler: Steuerliche Überlegungen bei Errichtung einer Tochtergesellschaft in der Schweiz. In: Steuer und Wirtschaft, 1960, Spalte 393.

167) Lehmann, Karl Heinz: Internationale Steuern, Heft 2, Schweiz, bearbeitet von Leo Fromer und Thomas Speiser, 2. Auflage, Mondorf am Rhein, 1961, Seite 27.

a) HANDELSREGISTERGEBÜHREN

Die Kosten der Eintragung einer neuen Gesellschaft in das Handelsregister sind in der ganzen Schweiz einheitlich durch den Gebührentarif für das Handelsregister vom 21.3.1937 geregelt. Dieser Tarif sieht eine Grundtaxe und eine Zusatzgebühr welche in einem vom-Tausendsatz des Grundkapitals berechnet wird, vor. Die Grundtaxe beläuft sich derzeit auf Fr. 150,-. Übersteigt das Grundkapital den Betrag von Fr. 200 000,-, so erhöht sich diese Mindestgebühr um 0,2 v.T. für die diesen Betrag übersteigende Summe, höchstens aber auf Fr. 4 000,-.

b) NOTARIATSGEBÜHREN

Im Gegensatz zu den Handelsregistergebühren, die in der Schweiz einheitlich geregelt sind, sind die für die öffentliche Beurkundung des Gründungsaktes erforderlichen Notariatsgebühren in den einzelnen Kantonen verschieden hoch. Im Kanton Zürich gilt folgende Staffelung:

bei einem Grundkapital von	20 000 - 100 000 Fr.	20 - 100 Fr.
	100 000 - 1 000 000 Fr.	80 - 600 Fr.
	über 1 000 000 Fr.	500 - 1000 Fr.

Im Kanton Basel sind die Kosten für die Beglaubigung des Einrichtungsaktes wesentlich höher als im Kanton Zürich. Bei einem Kapital von Fr. 50 000,- betragen die Notariatsgebühren bereits 1 % (= 500 Fr.), was ungefähr dem Zehnfachen der zürcherischen Sätze gleichkommt. Beträgt das Grundkapital 50 000,- bis 100 000,- Fr., so wird von dem 50 000,- Fr. übersteigenden Betrag eine Gebühr von 6 v.T. erhoben (bei 100 000,- Fr. Grundkapital somit 500,- + 300,- = 800,- Fr.). Von 100 000,- bis 1 000 000,- Fr. beträgt die Gebühr von dem 100 000,- Fr. übersteigenden Teil 4 v.T., von mehr als 1 000 000,- Fr. 2 v.T. (bei 2 000 000,- Fr. Grundkapital somit 500,- + 300,- + 3 600,- + 2 000,- = 6 400,- Fr.). Wichtig ist darauf hinzuweisen, daß in den baselstädtischen Notariatsgebühren im Gegensatz zu den zürcherischen juristische Vorarbeiten, wie z.B. der Entwurf oder die Änderung von Satzungen sowie sonstige notwendige Beratungen berücksichtigt sind. Bei einem Vergleich beider Kantone müssen daher die zusätzlichen Anwaltskosten für Entwurf- oder Änderungsarbeiten in Zürich berücksichtigt werden. Man kann von den baselstädtischen Sätzen ein Drittel abziehen, da sich die Gebühren in Basel um diesen Satz verringern, wenn sich die Tätigkeit des baselstädtischen Notars auf die Abfassung des Gründungsprotokolls einschließlich der öffentlichen Beurkundung der Statuten beschränkt ¹⁶⁸⁾.

¹⁶⁸⁾ Vgl. Henggeler, J. u. E.: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben, Basel 1963

c) STEMPELABGABEN

Aktiengesellschaften haben 2% des einbezahlten Grundkapitals als Emissionsstempel zu bezahlen. Ist das Kapital nicht voll einbezahlt, ermäßigt sich der Steuersatz um die Hälfte. Beim Eingang des ausstehenden Kapitals ist die gestundete andere Hälfte der Abgabe nachzuzahlen.¹⁶⁸⁾

d) DIE HINTERLEGUNGSGEBÜHR UND DIE KOSTEN DES AKTIENDRUCKS

Die Hinterlegungsgebühr fällt ausschließlich bei Bargründungen an. Bei Gründung einer Aktiengesellschaft kann die Hinterlegung des einbezahlten Grundkapitals nur bei einer kantonalen Depositenstelle erfolgen.

Die Hinterlegungsgebühr beträgt z. B. in Zürich 1 v. T., wenn der hinterlegte Betrag Fr. 100000, - nicht übersteigt, und 0,5 v. T., wenn ein höherer Betrag hinterlegt wird. Die Höchstgebühr ist sowohl in Zürich wie in Basel auf 1000, - Franken festgesetzt. Auf die Kosten des Aktiendrucks als besondere Gründungskosten sei nicht weiter eingegangen, weil diese immer bei der Ausgabe von Aktien anfallen. Sie sind keineswegs typisch für eine deutsche Investition in der Schweiz.

Zusammenfassend sei ein kurzes Beispiel angeführt.¹⁶⁹⁾

Gründungskosten und -steuern einer Aktiengesellschaft

	Grundkapital		
	50000. -	800000. -	2 000 000. -
Notariatsgebühren	40. -	600. -	1 000. -
Handelsregistergebühren	150. -	1350. -	4 000. -
Stempelsteuer	1000. -	16000. -	40 000. -
Aktienurkunden	10. -	500. -	1 000. -
Depositenstelle	50. -	400. -	1 000. -
	1250. -	18850. -	47 000. -

¹⁶⁸⁾ Vgl. Henggeler, J. u. E.: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben, Basel 1963

¹⁶⁹⁾ Das Beispiel ist entnommen: Schweizerische Aktiengesellschaft, Bd. 27, 1954/55, Seite 205

II. ZUSAMMENSTELLUNG DER GESAMTEN STEUERBELASTUNG BEI WAHL DER AG-FORM

Nachfolgend wird an einem Beispiel dargestellt, wie sich die gesamte Steuerbelastung einer schweizerischen Tochtergesellschaft in der Form der AG berechnet. Gleichzeitig wird untersucht, wie sich diese steuerliche Belastung entwickelt, je nachdem, wer Inhaber des deutschen Stammhauses, bzw. der deutschen Muttergesellschaft ist, ob es sich um eine Kapitalgesellschaft, eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person handelt.

Fall 1

Angenommen sei eine AG mit 100000. - Franken jährlichem Ertrag und 200000. - Franken steuerbarem Kapital; Standort Zürich; Stammhaus sei eine deutsche Kapitalgesellschaft.

1. Schweizer Gewinn- und Vermögensteuer

a) Wehrsteuer:	0,75 ‰ v. 200000. - =	150. -	
	8 ‰ v. 100000. - =	<u>8000. -</u>	8150. -
b) Kantonsteuer:	1,5 ‰ v. 200000. - =	300. -	
	10 ‰ v. 100000. - =	<u>10000. -</u>	10300. -
c) Gemeindesteuer (Ansatz für 1962):			
	125 ‰ v. 10300. - =	12875. -	<u>12875. -</u>
ergibt			<u>31325. -</u>

2. Schweizer Quellensteuer (gem. Art. 6 DBA)

15 ‰ v. 68675. -	10300. -
------------------	----------

3. Deutsche Gewerbesteuer (300 ‰ Hebesatz)

5 ‰ aus 68675. - =	3433. -; hievon 300 ‰	10300. -	
2 ‰ aus 200000. - =	400. -; hievon 300 ‰	<u>1200. -</u>	<u>11500. -</u>
ergibt			<u>53125. -</u>

4. Deutsche Körperschaftsteuer

51 ‰ von (68675 - 11500) =		
51 ‰ von 57175. - =	29159. -	
- Schweizer Quellensteuer	<u>10300. -</u>	18859. -

5. Deutsche Vermögensteuer

1 ‰ von 200000. -	<u>2000. -</u>
-------------------	----------------

Gesamtbelastung bei Nichtausschüttung durch die deutsche Muttergesellschaft	73984. -
aufgerundet	74000. -

Verminderung der deutschen Körperschaftsteuer bei Ausschüttung der deutschen Muttergesellschaft an deren Gesellschafter

36 ‰ aus 57175. -	-	<u>20600. -</u>
		<u>53400. -</u>
Deutsche Einkommensteuer ca. 40 ‰	+	<u>17000. -</u>

Gesamtbelastung bei Ausschüttung der schweizer Gewinne an die Gesellschafter der deutschen Kapitalgesellschaft	<u>70400. -</u>
--	-----------------

Fall 2

Angenommen sei eine AG mit 100000. - Franken jährlichem Ertrag und 200000. - Franken steuerbarem Kapital; Standort Zürich; Inhaber des Stammhauses bzw. Gesellschafter der Tochtergesellschaft ist eine deutsche gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaft.

<u>1. Schweizer Gewinn- und Vermögensteuer</u>	
wie Fall 1	31325. -
<u>2. Schweizer Quellensteuer</u>	
wie Fall 1	10300. -
<u>3. Deutsche Gewerbesteuer</u>	
wie Fall 1	11500. -
<u>4. Deutsche Einkommensteuer (bei 40 % Progression)</u>	
unter Anrechnung der schweizer Quellensteuer	ca. 12570. -
<u>5. Deutsche Vermögensteuer</u>	<u>2000. -</u>
Gesamtbelastung bei Ausschüttung der schweizer Gewinne an die Gesellschafter der deutschen Personengesellschaft	<u>67695. -</u>

Fall 3

Angenommen sei eine AG mit 100000. - Franken jährlichem Ertrag und 200000. - Franken steuerbarem Kapital; Standort Zürich; die Anteile der Tochtergesellschaft stammen aus dem Privatvermögen natürlicher Personen. Unterstellt ist die volle Ausschüttung der Gewinne.

<u>1. Schweizer Gewinn- und Vermögensteuer</u>	
wie Fall 1	31325. -
<u>2. Schweizer Quellensteuer</u>	
wie Fall 1	10300. -
<u>3. Deutsche Einkommensteuer (40 %)</u>	
unter Anrechnung der Schweizer Quellensteuer	17270. -
<u>4. Deutsche Vermögensteuer</u>	<u>2000. -</u>
Gesamtbelastung bei Ausschüttung der schweizer Gewinne an die in Deutschland steuerpflichtigen natürlichen Personen	<u>60895. -</u>

Die Auswertung der gezeigten Beispiele erfolgt in vergleichender Darstellung, nachdem vorher noch die Wahl der GmbH und die Möglichkeit der Wahl der Betriebsstättenform erläutert worden sind.

9. KAPITEL:

DIE GRÜNDUNG EINER GESELLSCHAFT MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG

Nach internem schweizerischem Recht (Art. 41 Abs. 3 lit. c BV) sind "juristische Personen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform, nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuerlich möglichst gleichmäßig zu belasten". Für einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz ist es daher belanglos, ob er eine AG oder eine GmbH errichtet. Der Rechtsmantel der GmbH bietet jedoch im Rahmen des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens deutschen Investoren in der Schweiz steuerlich wesentlich mehr Vorteile als die Rechtsform der AG.

I. DIE BESTEUERUNG DER LAUFENDEN GmbH-ERTRÄGE

Nach dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen wird die Beteiligung an einer GmbH steuerlich wie eine Beteiligung an einer Personengesellschaft behandelt. Der deutsche Inhaber eines Anteils an einer schweizerischen GmbH wird indessen nach internem schweizerischem Steuerrecht einem Aktienbesitzer gleichgestellt, womit für die Frage, ob die Einkünfte aus GmbH-Anteilen in der Schweiz versteuert werden müssen, das Wohnsitzprinzip gilt.¹⁷⁰⁾ Aus dieser Rechtslage resultiert für die in der BRD wohnhaften Inhaber von Anteilen an schweizerischen Gesellschaften mit beschränkter Haftung ein ungewöhnlicher Vorteil:¹⁷¹⁾

Die deutsche Vermögensteuer entfällt vollkommen.

Ausschüttungen auf GmbH-Anteile werden in der Schweiz lediglich mit der Coupon- und Verrechnungssteuer in Höhe von 30 % belastet, in der BRD sind sie gewerbe- und körperschaftsteuerfrei. Eine Rückerstattungsmöglichkeit der schweizerischen Quellensteuerbelastung besteht nicht. Da die Steuerbelastung in der Bundesrepublik bei Zurechnung der schweizerischen Erträge zum deutschen Einkommen des Steuerpflichtigen in der Regel mehr als 30 % beträgt (bei Kapitalgesellschaften 51 %), wird ein deutscher Investor der Gründung einer GmbH gegenüber der Gründung einer AG immer den Vorzug geben, obgleich diese Gesellschaftsform in der Schweiz nicht

¹⁷⁰⁾ Vgl. Kapitel 6, II a 2.

¹⁷¹⁾ Für Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz und GmbH-Sitz in der BRD ergibt sich umgekehrt ein erheblicher Nachteil; RFH v. 17.4.1935 VI A 981/34 RStBl. 1935 Seite 1160; Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 4. 1935. 36, Seite 338

sehr gebräuchlich ist.

II. DIE BESTEUERUNG VON GEWINNEN AUS DER VERÄUSSERUNG VON GmbH-ANTEILEN

Verwendet ein deutscher Investor seine schweizerische GmbH zur Thesaurierung von Gewinnen und nimmt nur die im Bundesratsbeschuß vom 14. 12. 1960 vorgesehenen Mindestausschüttungen vor, so steigt der Wert der Anteile. Diese Wertsteigerung kann sich bei einer späteren Veräußerung in einem mehr oder weniger erheblichen Kapitalgewinn zeigen. Gemäß Abs. 1 SchlUBprotokoll zu Art. 4 DBA unterliegen aber Kapitalgewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen der Besteuerung durch den Staat, in dem die GmbH ihr Domizil hat. Die Besteuerung eines solchen Gewinns steht mithin der Schweiz zu. Nach internem schweizerischem Steuerrecht können solche Gewinne indessen nur dann besteuert werden, wenn der Veräußerer des GmbH-Anteils seinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Da aber der Grundsatz des Verbots nicht nur der effektiven, sondern auch der virtuellen Doppelbesteuerung gilt, kann der in der BRD wohnende Anteilinhaber einen solchen Gewinn steuerfrei beziehen. Der Gesamtgewinn der GmbH unterliegt bei obig geschildertem Tatbestand nur der ersten Besteuerungsphase in der Schweiz, Besteuerung der juristischen Person, während die zweite Phase, Besteuerung beim Inhaber des Beteiligungsrechts, ausbleibt.

Nach der Rechtsprechung des schweizerischen Bundesgerichts ist jedoch Voraussetzung, daß der Erwerber der GmbH-Anteile diese nicht nur deshalb übernommen hat, um die Gesellschaft zu liquidieren und dem Veräußerer damit zu einer indirekten Steuerumgehung zu verhelfen. Der Grundsatz, daß Beteiligungen an einer GmbH nur in dem Staate besteuert werden, in dem die Gesellschaft ihre Betriebsstätte hat (Art. 3 Abs. 1 und 4 DBA) gilt nur für die Einkommen- und Vermögenssteuer. Für die Erbschaftsteuer "machen die Art. 10 und 11 DBA Regel".¹⁷²⁾ Beteiligungen sind mithin wie anderes bewegliches Vermögen am Wohnsitz der Erblasser steuerbar. "Der Umstand, daß eine GmbH in ihrem Sitzstaate Fabrikliengenschaften besitzt, ist für die Erhebung der Erbschaftsteuern auf die Anteile an der GmbH belanglos." (176)

Die Wahl der GmbH-Form gewinnt für deutsche Investoren ganz besonders an Bedeutung, wenn Tochtergesellschaften oder Betriebstätten in Drittstaaten gegründet werden sollen, mit denen die BRD kein Doppelbesteuerungsabkommen hat, wohl aber die Schweiz. Dasselbe gilt für den Fall, daß ein deutsches Abkommen im Gegensatz zu einem vorhandenen schweizerischen Abkommen mit einem Drittstaat keine Rückerstattung der Quellensteuern vorsieht.

¹⁷²⁾ EStV vom 22. 9. 1958 und 26. 4. 1960; zitiert bei Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 11 V a (4)

Auf dem Umweg über die Gründung einer GmbH-Holding in der Schweiz lassen sich ganz beträchtliche Steuerersparnisse erzielen, wie in einem der später folgenden Kapitel noch nachgewiesen werden wird. Leider bereitet die Begrenzung des Stammkapitals auf höchstens zwei Millionen Franken für eine schweizerische GmbH gewisse Schwierigkeiten. Diese können jedoch durch Gründung mehrerer Gesellschaften umgangen werden.

III. ZUSAMMENSTELLUNG DER GESAMTEN STEUERBELASTUNG BEI WAHL DER GmbH-FORM

Aus Gründen der Vergleichsmöglichkeit der einzelnen Rechtsformen seien die gleichen Voraussetzungen wie bei der Aktiengesellschaft als gegeben angenommen:

Stammkapital der GmbH. Fr. 200000. -
Jahresertrag: Fr. 100000. -
Standort: Zürich

Fall 1

Inhaber der GmbH-Anteile ist eine gewerbesteuerpflichtige deutsche Kapitalgesellschaft.

1. Schweizer Gewinn- und Vermögensteuern

a) Wehrsteuer:	0,75 ‰ v. 200000. -	150. -	
	8 ‰ v. 100000. -	8000. -	8150. -
b) Kantonsteuer:	1,5 ‰ v. 200000. -	300. -	
	10 ‰ v. 100000. -	10000. -	10300. -
c) Gemeindesteuer:	125 ‰ v. 10300. -		12875. -
ergibt			31325. -

2. Schweizer Quellensteuer bei voller Ausschüttung

	30 ‰ v. 68675. -	20602. -
Gesamtbelastung bei Nichtausschüttung durch die deutsche Muttergesellschaft		51927. -

3. Deutsche Einkommensteuer (40 ‰)

bei Ausschüttung durch deutsche Muttergesellschaft	20800. -
Effektive Gesamtbelastung	72727. -

Fall 2

Inhaber der GmbH-Anteile ist eine gewerbesteuerpflichtige deutsche Personengesellschaft.

1. Schweizer Gewinn- und Vermögensteuern

wie Fall 1	31325.-
------------	---------

2. Schweizer Quellensteuer bei voller Ausschüttung

2. Schweizer Quellensteuer bei voller Ausschüttung	20600.-
--	---------

3. Gesamtbelastung

3. Gesamtbelastung	51925.-
--------------------	---------

Im Fall 2 entfällt die deutsche Einkommensteuer, da keine Ausschüttung aus einer deutschen Kapitalgesellschaft vorliegt.

Fall 3

Inhaber der GmbH-Anteile ist eine natürliche deutsche Person.

Die Gesamtsteuerbelastung stellt sich wie in Fall 2 ein.

Deutsche Gewerbe-, Körperschaft-, Einkommen- und Vermögensteuer entfallen.

3. KAPITEL:

DIE GRÜNDUNG EINER SCHWEIZERISCHEN HOLDINGGESELLSCHAFT

"Wo immer internationale Wirtschaftsbeziehungen aufgenommen oder erweitert werden, stellt sich die Frage, ob nicht die oft wesentlich ins Gewicht fallenden steuerrechtlichen Vorteile einer internationalen Basissgesellschaft, etwa im Sinne der amerikanischen "Western Hemisphere Trade Company" (WHTC), der englischen "Overseas Trade Company" (OTC) oder der schweizerischen "Base Company" wie sie in den letzten Jahren von amerikanischen Großunternehmen zu Hunderten in der Schweiz gegründet wurden, in Anspruch genommen werden sollen".¹⁷³⁾ Mit diesem Problem will sich das folgende Kapitel auseinandersetzen.

I. DER BEGRIFF DER HOLDINGGESELLSCHAFT

Der Begriff der Holdinggesellschaft wurde in Legislatur, Judikatur und Literatur keineswegs einheitlich definiert. In Art. 671 und 711 OR, Art. 33 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben und Art. 35 des Steuergesetzes des Kantons Zürich werden

¹⁷³⁾ Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, 1961, Heft 12, Seite 130.

Holdinggesellschaften als Gesellschaften bezeichnet, deren Zweck hauptsächlich in der Beteiligung an anderen Unternehmungen besteht. Art. 59 WStB bezeichnet als Holdinggesellschaften jene, deren Dauerbeteiligungen bei anderen Gesellschaften beherrschend sind. In einer Entscheidung des schweizerischen Bundesgerichts (Bd. 45, Teil I, Seite 199) wird die Holdinggesellschaft folgend charakterisiert: "Die Holding Company ist eine Gesellschaft, welche Aktien anderer Gesellschaften im Besitze hat, um diese Gesellschaften zu kontrollieren, d. h. deren Betrieb beeinflussen zu können, wobei ihre eigenen Aktien den Gegenwert dieses fremden Aktienbesitzes darstellen und die fremden Aktien nach außen substituiert sind".

Meines Erachtens ist diese Definition zu eng. Holdinggesellschaften können nicht nur in der Form der AG, sondern auch in der Form der GmbH errichtet werden. In der zahlreichen Literatur über die Holdinggesellschaften finden sich insbesondere Begriffsumschreibungen bei Toggweiler¹⁷⁴⁾, Steiger¹⁷⁵⁾, Härdy¹⁷⁶⁾, Rosset¹⁷⁷⁾, im "Handbuch des Geld-, Bank- und Börsenwesens der Schweiz" und in der "Schweizerischen Juristischen Kartothek". Eine ausführliche Zusammenstellung der einzelnen Definitionen hat Neuhaus in der "Schweizerischen Aktiengesellschaft" veröffentlicht.¹⁷⁸⁾

Nach all diesen Definitionen wird die Holdinggesellschaft durch drei Hauptmerkmale gekennzeichnet:

1. Die Holdinggesellschaft ist an anderen Unternehmungen beteiligt.
2. Die Holdinggesellschaft beherrscht die Unternehmungen, an denen sie beteiligt ist.
3. Die beherrschende Beteiligung ist dauernder Natur.

Die Holdinggesellschaft darf nicht mit einer Investmentgesellschaft verwechselt werden, deren Hauptzweck im Erwerb von Wertpapieren besteht, ohne jedoch nach Dauerbesitz und Beherrschung zu streben.

Die Literatur versucht nicht nur das Wesen der Holdinggesellschaften zu definieren. Vielfach werden auch Einteilungsversuche unternommen; Eine Gruppe von Autoren nimmt dabei die einzelnen Holdingfunktionen als Einteilungskriterien und nennt

¹⁷⁴⁾ Toggweiler, Jakob: Die Holding Company in der Schweiz, Zürich, 1926.

¹⁷⁵⁾ Steiger, Werner v.: Die Rechtsverhältnisse der Holdinggesellschaften in der Schweiz. In: Zeitschrift für schweizerisches Recht, Neue Folge, Bd. 62, 1943.

¹⁷⁶⁾ Härdy, Oskar: Die Holding Company nach dem schweizerischen Obligationenrecht, Universität Hamburg, Dissertation 1928.

¹⁷⁷⁾ Rosset, P. R.: Traité théorique et pratique des sociétés financières, Lausanne, 1933.

¹⁷⁸⁾ Neuhaus, J.: Die schweizerischen Holdinggesellschaften. In: Schweizerische Aktiengesellschaft, Bd. 27, 1954/55, Seite 41.

als Unterarten Kontrollgesellschaften, Finanzgesellschaften, Anlagegesellschaften und Beteiligungsgesellschaften (Capitaine¹⁷⁹⁾, Handbuch des Bank-, Geld- und Börsenwesens, Lauchenaue¹⁸⁰⁾, Toggweiler¹⁷⁴⁾, Steiger¹⁷⁵⁾, Rosset¹⁷⁷⁾). Die andere Gruppe von Autoren unterscheidet in reine und gemischte Holdinggesellschaften (Meyer-Marsilius¹⁸¹⁾, Schmid, A.¹⁸²⁾, Bühler¹⁸³⁾).

Eine echte Holdinggesellschaft ist dabei durch das Fehlen eigener Betätigung in der Produktion oder im Handel gekennzeichnet. So schreibt auch Bühler¹⁸³⁾: "Wir sprechen also nur dann von einer "reinen Holding" oder echten Dachgesellschaft, wenn diese ausschließlich Verwaltungsgesellschaft für einen Gesamtkonzern ist, ohne eigene Betätigung in der Produktion oder im Handel".

Auch Henggeler¹⁸⁴⁾ und Graner¹⁸⁵⁾ stimmen mit dieser Definition im wesentlichen überein. Bei der Umschreibung der gemischten Holding stehen sich insbesondere die Ansichten von Bianchi und Schmid gegenüber. Bianchi¹⁸⁶⁾ zählt zu den gemischten Holdinggesellschaften Beteiligungsgesellschaften, die "nebst ihren Beteiligungen in einem bestimmten Rahmen auch eine weitere Tätigkeit ausüben, z.B. Darlehensgewährung, Lizenzvergaben oder gar Handels- oder indirekte Geschäftsausübung". Wird die Darlehensgewährung oder Lizenzvergabe von einer Holdinggesellschaft nebenher durchgeführt, so zählt Schmid diese Holdinggesellschaft trotzdem zu den reinen Holdinggesellschaften;¹⁸⁷⁾

"Die Einkünfte einer solchen Konzernzentrale setzen sich also keineswegs nur aus Dividenden zusammen. Trotzdem spricht man hier von einer "reinen Holdinggesellschaft". Demgegenüber liegt die gemischte Holdinggesellschaft dann, wenn die fabrizierende Stammgesellschaft die Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften selbst verwaltet. Während die gemischte Holdinggesellschaft, infolge ihrer teil-

179) Capitaine, Georges; Le Statut des sociétés holdings en Suisse. In: Zeitschrift für schweizerisches Recht, Neue Folge, Bd. 62, 1943.

180) Lauchenaue, Alfred; Die Holding Company, Zürich, 1924.

181) Meyer-Marsilius; Die steuerliche Behandlung von Holdinggesellschaften in der Schweiz. In: Internationale Wirtschaftsbrieft (IWB), Fach 5, Gruppe 2, Seite 13.

182) Schmid, A.; Steuerflucht, Seite 56.

183) Bühler, Ottmar; Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, Berlin und Frankfurt/M., 1956, Seite 253.

184) Henggeler, J. u. E.; Holdinggesellschaft. In: Schweizerische Juristische Kartothek, Karte 14.

185) Graner, Paul; Finanzgesellschaften. In: Schweizerische Juristische Kartothek, Karten 211-214.

186) Bianchi, Silvio; Steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz, Sonderdruck aus Internationale Wirtschafts-Briefe 21/1960.

187) Schmid, Alfons; Steuerflucht, Seite 90

weisen Fabrikationstätigkeit, als Basisgesellschaft nicht in Frage kommt erfüllt die reine Holdinggesellschaft, sofern sie in einem Land domiziliert ist, das weder mit dem Land der Obergesellschaft (Aktionäre) noch den Ländern der Tochtergesellschaft identisch ist, die Voraussetzungen der Basisgesellschaft". Die steuerliche Behandlung der Holdinggesellschaften wird im folgenden sowohl im Hinblick auf die Bundessteuern als auch die Kantonsteuern dargelegt werden. Reine Holdinggesellschaften sind für die Errichtung an einem möglichst steuergünstigen Ort außerordentlich qualifiziert. Die für gemischte Holdinggesellschaften bedeutungsvollen Standortsfaktoren verlieren hier an Bedeutung. In erster Linie ist infolge der hohen Kapitaleinsätze und der relativ hohen Gewinne das Gewicht der Steuerlast entscheidend.

II. DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG EINER HOLDINGGESELLSCHAFT BEI DER WEHRSTEUER

Das Schachtelprivileg ist eines der wichtigsten Bestandteile des Konzernsteuerrechts. Ihm entspricht in der Schweiz das Holdingprivileg. Sein Ziel liegt in der Vermeidung einer dreifachen Belastung desselben Steuerobjektes mit einer gleichartigen Abgabe, nämlich der Belastung desselben Einkommens und desselben Vermögens bei der Holdinggesellschaft, bei der Tochtergesellschaft und beim Aktionär. Die Organtheorie, die hinsichtlich der Besteuerung die Tochtergesellschaft völlig in die Muttergesellschaft aufgehen läßt, trifft dagegen in der Schweiz auf völlige Ablehnung. Das Holdingprivileg ist in Art. 59 WStB formuliert: "Für Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die bei Beginn der Steuerpflicht mit mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften beteiligt sind, ermäßigt sich der auf den Reinertrag geschuldete Steuerbetrag im Verhältnis des Ertrages dieser Beteiligungen zum gesamten Rohertrag".

"Eine entsprechende Ermäßigung tritt ferner ein, wenn die Beteiligung weniger als 20 % des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft oder Genossenschaft ausmacht, aber im Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht einen Wehrsteuerwert von mindestens 2 Millionen Franken hat".

Aus dem Wortlaut des Gesetzes geht nur eine Ermäßigung der Steuer, welche vom Reinertrag erhoben wird, hervor¹⁸⁸⁾.

188) "Der Holdingabzug findet nur auf die Reinertragssteuer, nicht aber auf die Ergänzungssteuer vom Kapital und von den Reserven Anwendung. Diese nicht ganz folgerichtige Ordnung wird damit gerechtfertigt, daß andernfalls die reinen Holdinggesellschaften überhaupt keine Steuern entrichten würden".

Känzig, E.: Wehrsteuerkommentar, Anm. 2 zu Art. 59.

Das Kapital unterliegt auch bei Holdinggesellschaften der normalen Besteuerung. Man geht dadurch mit Gründung einer Holdinggesellschaft eine Doppelbelastung ein: einmal bei der Untergesellschaft und zum anderen bei der Obergesellschaft.

Zur Veranschaulichung obigen Gesetzestextes sei nachfolgendes Zahlenbeispiel angeführt¹⁸⁹⁾. Die Holdinggesellschaft dieses Beispiels weist nicht nur Beteiligungs-, sondern auch andere Erträge aus.

Aktienkapital zuzüglich Reserven	Fr. 1 000 000. -
Rohertrag aus Betriebstätigkeit (Nichtbeteiligungseinkünfte)	Fr. 200 000. -
Rohertrag aus Beteiligungen (Beteiligungseinkünfte)	Fr. 100 000. -
Reinertrag nach Abzug der Steuern	Fr. 90 000. -

a) Normale Steuer (wie für eine Betriebsgesellschaft)

Reinertrag	Fr. 90 000. -	zu 3 % Grundsteuer	Fr. 2 700. -
abzüglich 4 % Rendite vom Kapital von 1 Mio Franken	<u>Fr. 40 000. -</u>		
4 % Rendite über- schreitender Teil	Fr. 50 000. -	zu 3 % Zuschlag- steuer	Fr. 1 500. -
abzüglich 4 % Rendite vom Kapital von 1 Mio Franken	Fr. 40 000. -	zu 4 % Zuschlag- steuer	<u>Fr. 400. -</u>
Normalsteuer, d.h. ohne Holdingprivileg			Fr. 4 600. -

b) Holdingprivileg

Beteiligungserträge	Fr. 100 000 x 100		
Gesamtroherträge	Fr. 300 000		
	= 33 1/3 %	abzüglich	<u>Fr. 1 533. -</u>
Steuerbetrag für Holdinggesellschaft			Fr. 3 067. -

Handelt es sich um eine "reine Holdinggesellschaft", so würde die Reinertragsteuer ganz entfallen, weil Beteiligungserträge und Gesamterträge zueinander ins Verhältnis gesetzt 100 % ergäben. Dies bedeutete eine 100 prozentige Steuerermäßigung.

¹⁸⁹⁾ Bianchi, Silvio: Steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz, Sonderdruck aus Internationale Wirtschaftsbrieft, 21/1960, Seite 2.

Bei diesem Beispiel fällt sofort ein wesentlicher Unterschied in der technischen Ausgestaltung des schweizerischen Holdingprivilegs zur entsprechenden Regelung des deutschen Schachtelprivilegs auf. In der Schweiz ist es nicht möglich, Beteiligungserträge direkt vom steuerpflichtigen Gewinn abzusetzen. Zunächst ist die Steuer nach dem Gesamtgewinn einschließlich der Beteiligungserträge zu errechnen. Erst hernach darf die Steuer im Verhältnis der Beteiligungserträge zum gesamten Rohertrag gekürzt werden.

Rädler-Wechsler¹⁹⁰⁾ kritisieren mit Recht dieses Verfahren und berufen sich dabei auf J. L. le Fort, "Les Holdings Industrielles Suisses", in: Cahiers de l'Actualité Economique, Genf 1951, fasc. Nr. 25: "Diese Vergleichsbasis ist ungünstig, denn die Schachteldividende hat den Charakter eines Reinertrages und sollte daher auch dem gesamten Reinertrag (nicht Rohertrag) gegenübergestellt werden. Die derzeitige Regelung wird sich vor allem bei den gemischten Holdinggesellschaften, die neben Beteiligungen auch noch eine eigene Fertigung besitzen, nachteilig auswirken". In diese Kritik stimmen Faist¹⁹¹⁾, Rohner¹⁹²⁾ und Schmid ein: "Hier ist ferner zu beachten, daß die Beteiligungserträge eigentlich Nettoerträge darstellen, während die übrigen Erträge als Bruttoerträge zu bezeichnen sind, da die Aktivzinsen, Lizenzgebühren, Provisionen, Kapitalgewinne usw. nicht mit Passivzinsen, Kursverlusten und allgemeinen Unkosten verrechnet werden dürfen. Dadurch wird das Verhältnis der beiden Größen (Beteiligungsertrag und gesamter Rohertrag), aus dem sich die Abzugsquote ergibt, nochmals ungünstig beeinflusst." 193)

Einer kurzen Untersuchung bedarf noch der Begriff der Beteiligung. Im Gegensatz zum deutschen Schachtelprivileg können auch ausländische Beteiligungen Gegenstand einer Steuerermäßigung darstellen. Als Beteiligungen gelten Aktien des Grundkapitals der AG, die Aktien des Gesellschaftskapitals einer KomAG, die Stammeinlagen auf das Stammkapital der GmbH und gemäß Art. 61 Abs. 1 WStB die Anteilscheine des Grundkapitals einer Genossenschaft, Genußscheine, Obligationen, Darlehen, Vorschüsse und andere Guthaben, die zum

190) Rädler-Wechsler: Steuerliche Überlegungen bei der Errichtung einer Tochtergesellschaft in der Schweiz. In: Steuer und Wirtschaft, 37. Jg., 1960, Spalte 402.

191) Faist, Theodor: Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften in der Schweiz. In: Steuer Revue, 1961, Seite 270: "Diese Berechnungsformel ruft der Kritik".

192) Rohner, Hans: Neue Lösungen zur Besteuerung von Beteiligungen bei Industrie- und Handelsgesellschaften. In: Schweizer Aktiengesellschaft, Jg. 29, 1956, Seite 57

193) Schmid, A.: Steuerflucht, Anm. 60, Seite 126

194) Vgl. dazu Känzig, E.: Wehrsteuerkommentar, Anm. 4 zu Art. 59 und die dort zitierte Rechtsprechung.

Vermögen der Gesellschaften dieser Körperschaften gehören, stellen keine Beteiligungen im Sinne des Holdingprivilegs dar.¹⁹⁴⁾ Maßgebend ist eine Beteiligung, wenn sie mindestens 20 % des Grund- oder Stammkapitals einer Gesellschaft ausmacht. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob das Kapital einbezahlt ist oder nicht. Maßgebend ist eine Beteiligung auch dann, wenn sie zwar weniger als 20 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt, aber einen Wehrsteuerwert von mindestens zwei Millionen Franken hat. Unter dem Wehrsteuerwert ist nicht der für die Berechnung der Kapitalsteuer maßgebende Wert der Beteiligung zu verstehen, sondern der Vermögenswert, der sich nach den Bestimmungen der Artikel 30 und 34 WStB ergibt. Art. 30 WStB lautet: "Für die Vermögensberechnung ist, soweit die nachstehenden Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben, der Verkehrswert der Vermögensstücke im Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht (Art. 3) maßgebend;

Art. 34 WStB lautet: "Besteht für Wertpapiere eine regelmäßige Kursnotierung, so gilt der Kurswert als Verkehrswert. Maßgebend ist der durchschnittliche Kurswert im letzten, dem Beginn der Steuerpflicht vorangegangenen Monat. Bei der Bewertung bestrittener oder unsicherer Rechte und Forderungen ist dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit Rechnung zu tragen."

Die Umschreibung der "maßgebenden Beteiligung" birgt ein weiteres Problem in sich. "Die Beteiligung ist richtigerweise als Quelle derjenigen Erträge zu verstehen, die Bestandteile des steuerbaren Reinertrags bilden.

Deshalb sollte in zeitlicher Beziehung auf diejenige Beteiligung abgestellt werden, die die in der Berechnungsperiode erzielten Gewinne abgeworfen hat.

Die Veranlagungsbehörden halten sich entgegen dem Wortlaut des Art. 50 WStB an diese Berechnungsregel (Wehrsteuerformular 19, lit. A. 11, Periode I", 1955)

III. DIE KANTONALE BESTEUERUNG DER HOLDINGGESELLSCHAFTEN

Die Staatssteuer der Kantone privilegiert Holdinggesellschaften in unterschiedlicher Weise. Sucht man nach einer Erklärung für diese Differenzierung, so bleibt immer wieder als Hauptargument die unantastbare Steuersouveränität der Kantone bestehen.

Zum besseren Verständnis der nachfolgenden Darlegungen habe ich versucht, die kantonalen Steuergesetze in drei Gruppen zusammenzufassen:

Eine Gruppe von Kantonen (Bern, Uri, Nidwalden, Zug, Basel-Stadt, Basel-Land,

194) Vgl. dazu Känzig, E.: Wehrsteuerkommentar, Anm. 4 zu Art. 59 und die dort zitierte Rechtsprechung.

195) Vgl. dazu Känzig, E.: Wehrsteuerkommentar, Anm. 4 zu Art. 59 und die dort zitierte Rechtsprechung.

Schaffhausen, Appenzell-Außerrhoden, St. Gallen, Aargau und Thurgau) hat die Regelung des Wehrsteuerrechts zum Vorbild genommen, ohne sie jedoch zu kopieren.

Eine zweite Gruppe von Kantonen (Zürich, Luzern, Solothurn und Neuchâtel) besteuert bei Holdinggesellschaften nur deren Kapital. Die dritte Gruppe gewährt Holdinggesellschaften keine Steuerprivilegien (Freiburg und Appenzell-Innerrhoden).

a) 1. Gruppe

1. Bern

Das bernische Steuergesetz unterscheidet reine und gemischte Holdinggesellschaften. Gemäß Art. 67 des bernischen Steuergesetzes gilt: "Für Gesellschaften, die am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder von Genossenschaften mit mindestens 20 % beteiligt sind, ermäßigt sich der auf den Gewinn geschuldete Steuerbetrag im Verhältnis des Ertrags dieser Beteiligung zum gesamten Rohertrag". Der sich so ergebende Steuermeßbetrag (einfacher Ansatz) wird mit einem jährlich vom Großen Rat festzusetzenden Hebesatz (Steueranlage), der in der Regel um die Zahl zwei schwankt, multipliziert. Dasselbe gilt auch für die Berechnung der tatsächlich abzuführenden Kapitalsteuer, welche im einfachen Ansatz zwischen 1,75 % und 1,5 % je nach der Höhe des einbezahlten Kapitals und der Reserven schwankt.

Die Gemeindesteuern für gemischte Holdinggesellschaften werden ebenfalls in einem Vielfachen des einfachen Ansatzes ausgedrückt. Die Besteuerung der reinen Holdinggesellschaften in Bern ergibt sich aus Art. 71 des bernischen Steuergesetzes. Danach haben Gesellschaften und Genossenschaften, die hauptsächlich die Beteiligung an anderen Unternehmungen zum Zwecke haben, nur 0,5 % des einbezahlten Kapitals und der Reserven zu zahlen. Der Regierungsrat kann außerdem besondere Vergünstigungen gewähren. Die Gemeinden belasten Holdinggesellschaften im selben Ausmaß wie der Kanton.

Grundstücke und Wasserkräfte, die im Kanton Bern im Eigentum von Holdinggesellschaften stehen, werden mit einer Vermögensteuer und die daraus fließenden Beträge mit einer Einkommensteuer belastet, welche nach den Grundsätzen für die Besteuerung natürlicher Personen berechnet wird. Der in diesem Falle als Vermögen versteuerte Betrag darf vom steuerbaren Kapital, das dem Holdingprivileg unterliegt, in Abzug gebracht werden. Brunner-Altorfer erwähnen dazu folgendes Beispiel: 196)

"Eine Holdinggesellschaft hat ein steuerbares Kapital von 500 000. - Fr., in welchem 100 000. - Fr. als Vermögen an Grundeigentum eingeschlossen sind. Dieser Betrag von 100 000. - Fr. wird als Wert für das Grundeigentum gesondert versteuert

196) Brunner-Altorfer: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften, Hamburg 1962.

Anm. 54, Seite 67.

und ist daher vom Holdingkapital von 500 000,- Fr. in Abzug zu bringen. Somit beträgt das steuerbare Kapital noch 400 000,- Fr., wofür die Steuer 0,5 % oder 200,- Fr. ausmacht."

2. Uri

Das Urner Steuergesetz gewährt Holdinggesellschaften auf ihre Ertragsteuerschuld eine der Wehrsteuer entsprechende Ermässigung. Vom einbezahlten Kapital und den offenen Reserven ist eine Kapitalsteuer von 0,5 v. H. an den Kanton zu leisten. Gemeindesteuern werden keine erhoben.

Bemerkenswert erscheint, dass sich nach Art. 4 dieses Steuergesetzes der "einfachlich-reine Gewinn im Verhältnis des Ertrags dieser Beteiligung zum gesamten Rotertrag ermässigt und nicht die Steuer auf den Reingewinn, nach dem von Polmer."

"Da die Ertragsteuer in der Schweiz stark progressiv und ungleichmässig ist, führt die Reduktion des steuerpflichtigen Ertrages wegen der in der Regel abgegebenen vom Bereich der Minimal- und Maximalsätze damit verbundenen Herabsetzung des Ertragsteuersatzes (Folge der geringeren Ertragsintensität) zu einer wesentlich größeren Entlastung als die Methode mit der Reduktion des Ertragsteuerbetrages."

3. Nidwalden

Die Besteuerung der Holdinggesellschaften im Kanton Nidwalden entspricht der Berner Regelung. Besondere Vergünstigungen, welche der kantonale Regierungsrat nach Anhören der betreffenden Gemeinde gewähren kann, gibt es für Holdinggesellschaften in Nidwalden nicht.

4. Zug

Das Steuergesetz des Kantons Zug kennt sowohl die reine als auch die gemischte Holdinggesellschaft. Gemischte Holdinggesellschaften werden nach wehrsteuerrechtlichen Grundsätzen behandelt (§ 48 StG). Die Steuer vom Reinertrag ermässigt sich im Verhältnis des Ertrages aus den Beteiligungen zum gesamten Rotertrag. Die Steuer vom einbezahlten Kapital und den Reserven beträgt 3 %o. Die so errechneten einfachen Ansätze werden mit dem Steuertafel, der jährlich vom Kantonsrat festgesetzt wird, vervielfacht. Die reine Holdinggesellschaft ist in § 41 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes des Kantons Zug geregelt. Juristische Personen, deren Zweck in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen besteht, haben nur eine Kapitalsteuer von 0,5 bis 1,5 v. T., mindestens jedoch 100,- Fr. jährlich zu entrichten. Der Steuersatz wird innerhalb dieser Grenzen durch die Steuerkom-

¹ C. Polmer, Hans: Neue Lösungen zur Besteuerung von Beteiligungen bei Industrie- und Handelsgesellschaften. In: Schweizer Aktiengesellschaft, Jg. 29, 1956, Seite 62.

mission festgelegt. Es werden keine Gemeindesteuern erhoben.

5. Basel-Stadt

§ 77 des baselstädtischen Steuergesetzes regelt in Absatz 1 die Besteuerung der reinen Holdinggesellschaft, in Absatz 2 die Besteuerung der gemischten Holdinggesellschaft.

Absatz 1 lautet: "Gesellschaften und Genossenschaften, die sich hauptsächlich der Verwaltung von Beteiligungen widmen, haben nur eine Kapitalsteuer von 1.v.T. für das steuerbare Kapital zu entrichten."

Nach Bianchi ¹⁹⁸⁾ erkennt die baselstädtische Steuerpraxis eine reine Holdinggesellschaft dann an, wenn mindestens 75 % der gesamten Bilanzaktiven Beteiligungen darstellen, wobei, gemessen an den totalen Roherträgen, auch entsprechend viele Beteiligungseinkünfte vorhanden sein müssen. Eine Mindestbeteiligung an der anderen Gesellschaft ist hier also nicht Grundbedingung für das Bestehen einer reinen Holdinggesellschaft.

§ 77 Abs. 2 baselstädtisches Steuergesetz lautet:

"Für Gesellschaften und Genossenschaften, die bei Beginn des Steuerjahres mindestens 20 % oder mit einem mit mindestens zwei Millionen Franken zu Buche stehenden Betrage am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften beteiligt waren, ermäßigt sich die Ertragsteuer im Verhältnis des Ertrages dieser Beteiligungen zum gesamten Rohertrag."

Auch hier wurde die Regelung von der Wehrsteuer übernommen. Der Steuersatz schwankt zwischen einer Grundsteuer von 3 % und einem Höchstsatz von 23 %, je nach der Ertragsintensität, d.h. nach dem prozentualen Verhältnis zwischen Reinertrag und Kapital.

Bianchi ¹⁹⁸⁾ bringt auf Seite 4 seines Aufsatzes die Fortführung des bei der Wehrsteuer begonnenen Beispiels:

a) Normale Steuer

Reinertrag	90000	x 100		
Kapital	1 000 000		= 9 % Ertragsintensität	
			+ 3 % Grundsteuer	
			= 12 % Gesamtsteuer	
			von 90000.-	10 800.-

b) Holdingprivileg

33 1/3 % gemäß Bundessteuern unter 1 b)	-	3 600.-
Steuerbetrag für Holdinggesellschaft		7 200.-
		=====

¹⁹⁹⁾ Bianchi, Silvio; Steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz, Sonderdruck aus Internationale Wirtschaftsbrieft, 21/1960, Seite 3.

c) Steuern vom Kapital

Kapitalsteuer: 5 v. T., entsprechend Fr. 5000. - in unserem Beispiel.
 Grundtaxe: schwankt zwischen Fr. 100. - und Fr. 500. - je nach Kapital; in unserem Beispiel beträgt die Steuer Fr. 500. -

d) Gemeindesteuern

werden keine erhoben.

Die interessanten Möglichkeiten für Domizilgesellschaften in Basel werden in einem eigenen Kapitel erörtert werden.

6. Basel-Land

In den Steuergesetzen des Kantons Basel-Land fehlt *expressis verbis* der Begriff der Holdinggesellschaft. Dennoch wird Gesellschaften, deren Zweck vorwiegend die Beteiligung oder die Verwaltung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften ist, Steuererleichterung wie bei der Wehrsteuer gewährt. Die Kapitalsteuer beträgt 0,5 v. T.

7. Schaffhausen

Der Kanton Schaffhausen geht in der Besteuerung der in seinem Gebiet ansässigen Holdinggesellschaften eigene Wege. Zur Begriffsumschreibung der Gesellschaften, für die besondere Steuererleichterungen vorgesehen sind, verwendet Art. 50 StG des Kantons Schaffhausen eine der Wehrsteuer analoge Formulierung.

Der steuerbare Reinertrag einer Holdinggesellschaft wird um den bereits bei der Tochtergesellschaft besteuerten Ertrag der Beteiligung reduziert. Hinsichtlich der Gewährung dieser Steuerermäßigung wird zwischen reinen und gemischten Holdinggesellschaften nicht differenziert.

Auch die Kapitalsteuer, die für gewöhnliche Kapitalgesellschaften im Kanton Schaffhausen 2 v. T. beträgt, wird für Holdinggesellschaften ermäßigt.

Ausgangspunkt bildet das steuerbare Kapital einer Beteiligungsgesellschaft. Diese Besteuerungsgrundlage wird im Verhältnis des Wertes der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven ermäßigt. Von der auf die Beteiligungen fallenden Kapitalquote wird eine Kapitalsteuer in Höhe von 0,5 v. T. erhoben.

Das Holdingprivileg ist beschränkt auf reine Holdinggesellschaften und gemischte Holdinggesellschaften, welche ein "Fabrikations- oder Warenhandelsgeschäft" betreiben und daneben noch an anderen juristisch selbständigen Unternehmungen beteiligt sind. Banken und Versicherungen können das Holdingprivileg nicht in Anspruch nehmen; sie sind keine Warenhandelsgeschäfte. Diese Einschränkungen sollen einerseits den berechtigten Interessen von Industrie und Handel an Konzentrationen durch Schaffung von Beteiligungsverhältnissen Rechnung tragen und andererseits einer Überbeanspruchung des Holdingprivilegs entgegenstehen.

Die Anrechnung des bereits bei der Tochtergesellschaft besteuerten Ertrages bei der Holdinggesellschaft erfolgt nur zu 50 %. Eine Begründung hierfür wird in der Botschaft des Großen Rates zum Steuergesetz vom 1. 1. 1968 gegeben. "Diese Reduktion sei", so wird dort ausgeführt, "gerechtfertigt, weil der Holdinggesellschaft aus der Verwaltung der Beteiligungen Auslagen erwachsen, welche den Ertrag aus diesen Beteiligungen verringern würden. Da es außerordentlich schwierig wäre, im Einzelfall diese Auslagen zuverlässig zu ermitteln, werde im Gesetz ein Pauschalbetrag von 20 % festgesetzt, so daß vom errechneten steuerbaren Reinertrag der Holdinggesellschaft nur 50 % des bereits besteuerten Ertrages der Beteiligungen in Abzug kommen. Diese neue Regelung der Besteuerung von Beteiligungen sei nach Meinung der Botschaft eine konsequenterere und den wirtschaftlichen Verhältnissen besser gerecht werdende als die alte Ordnung." 199

8. Appenzell - Außerrhoden

9. St. Gallen

10. Aargau

11. Thurgau

Die Gleichartigkeit der Besteuerung der in den oben bezeichneten Kantonen domizilierten Holdinggesellschaften gestattet eine Zusammenfassung. Hinsichtlich der Ertragsbesteuerung wird in allen Kantonen nach wehrsteuerrechtlichen Grundsätzen verfahren. Im Kanton Appenzell - Außerrhoden ist die Höhe der Mindestbeteiligung von 2 Millionen auf 1 Million ermäßigt.

Die Kapitalsteuer beträgt 1 ‰.

Im Kanton St. Gallen kann die Kapitalsteuer durch eine Pauschalabgabe, deren Höhe vom Regierungsrat bestimmt wird, ersetzt werden.

Im Kanton Aargau gilt, daß auf alle Fälle mindestens ein Viertel der gesetzlichen Gesamtsteuern zu entrichten ist. Der Regierungsrat ist jedoch befugt, reinen Holdinggesellschaften im Einverständnis mit der Gemeinde, in welcher die Holdinggesellschaften ihren Sitz haben, weitere Steuererleichterungen zu gewähren.

"Diese vom Regierungsrat im Einverständnis mit der Sitzgemeinde zu gewährende Steuererleichterung hat sich nach der Botschaft des Regierungsrates als unzumutbar erwiesen und ist in ihrer heutigen Form seit langem toter Buchstabe. Auch verträgt sie sich nicht mit dem Konkordat über den Ausschluß von Steuerabkommen, dem Doppelbesteuerungsverbot." In der Gesetzesrevision soll daher diese Bestimmung gestrichen werden. Um aber Holdinggesellschaften den Anreiz zu geben, im Kanton Aargau ihren Sitz zu nehmen, soll eine neue Bestimmung als § 4 bis

199) Brunner-Altorfer: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. Hamburg 1962, Seite 70

eingelöst werden, nach welcher Holdinggesellschaften an Staat und Gemeinden zusammen auf das einbezahlte Aktienkapital, die Reserven und Saldovorträge eine Steuer von 0,6 Promille, in jedem Fall mindestens 300 Franken zu entrichten haben. Die Steuer fällt je zur Hälfte dem Staat und der Sitzgemeinde zu.“²⁰⁰⁾

Im Kanton Thurgau werden die Steuern für Holdinggesellschaften nach § 4¹⁾ Steuergesetz auf ein Fünftel des normalen Betrages herabgesetzt.

b) 2. Gruppe

Die 2. Gruppe der kantonalen Steuergesetze gestaltet die Besteuerung der Holdinggesellschaften einfacher. Sie kennen lediglich eine Steuer vom Kapital, wobei sich auch hier wieder Varianten finden.

1. Zürich

Im Kanton Zürich wird nur die reine Holdinggesellschaft privilegiert. Nach § 50 des Steuergesetzes des Kantons Zürich gilt:

"Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht, entrichten lediglich eine Kapitalsteuer von 0,6 v. T. des steuerbaren Kapitals."

Als steuerbares Kapital gilt aber nicht, wie bei den - Nicht-Holdinggesellschaften das Aktienkapital, sondern das Reinvermögen, das nach den Grundsätzen über die Besteuerung der natürlichen Personen errechnet wird. Das Aktienkapital, sei es voll einbezahlt oder nicht, wird als Schuldposten nicht berücksichtigt (§ 47 b Steuergesetz).

Die nach obiger Bestimmung errechnete sogenannte "einfache Kantonsteuer" wird mit einem Hebesatz (Steuerfuß multipliziert, der durch den Kantonsrat jeweils für drei Jahre festgesetzt wird. (1961 - 63 100 ‰)

Auch die Gemeinden vervielfachen die einfache Kantonsteuer mit einem Steuerfuß, der jährlich bestimmt wird und 250 ‰ nicht übersteigen darf. (1962 = 125 ‰)

2. Luzern, Obwalden, Glarus

Die Kantone Luzern, Obwalden und Glarus besteuern nur das einbezahlte Aktienkapital der Holdinggesellschaften. In Luzern beträgt dabei die Steuer 1 Promille, in Obwalden 0,3 Promille und in Glarus 1,75 Promille.

²⁰⁰⁾ Brunner-Altorfer: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Hamburg, 1962, Seite 71

3. Graubünden

Im Kanton Graubünden wird nach dem Zürcherischen Vorbild verfahren. Holdinggesellschaften haben eine Vermögensteuer nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen zu entrichten. Das Aktienkapital ist als Schuldposten nicht abzugsfähig; die Steuer beträgt 0,5 Promille. Wie der Kanton Schaffhausen kennt der Kanton Graubünden eine Sonderregelung für Holdinggesellschaften mit Grundeigentum oder Rechten an solchen im Kanton. Gesellschaften dieser Art werden mit einer festen Abgabe von 1 Promille des einbezahlten Kapitals und der Reserven sowie 0,5 ‰ des nicht einbezahlten Kapitals belastet; das Grundeigentum und Rechte an solchem werden normal besteuert.

4. Tessin

Im Kanton Tessin werden nur reine Holdinggesellschaften begünstigt. Artikel 50 Steuergesetz belegt "Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Hauptzweck die Beteiligung an anderen Unternehmen ist", mit einer Steuer von 0,5 v. T. auf das normale Geschäftskapital, jedoch mindestens mit 200 sfrs. jährlich.

5. Waadt, Wallis, Genf

Wie alle in der Gruppe II erfaßten Kantone erheben auch die obengenannten von Holdinggesellschaften nur eine Kapitalsteuer.

In Waadt kommen dabei die normalen Steuersätze zur Anwendung, in Wallis 0,5 ‰, in Genf 1 ‰ vom einbezahlten Kapital und den Reserven zuzüglich 0,5 ‰ vom nichteinbezahlten Kapital (Artikel 65 Genfer Steuergesetz). Zudem werden in Genf von den Behörden alljährlich festzusetzende Zuschläge zur Steuer als "centimes additionnels" erhoben. So betrug z. B. im Jahre 1960 der Zuschlag für den Kanton 41,5 ‰ und für die Gemeinde Genf 56 ‰.

6. Schwyz, Solothurn, Neuenburg

Im Kanton Schwyz genießen Holdinggesellschaften erst seit dem Steuergesetz vom 28.10.1958 ein Steuerprivileg. Der einschlägige § 41 des Schwyzer Steuergesetzes wurde jedoch am 5.3.1961 revidiert. Danach bewegt sich heute die Steuer vom Kapital, den offenen und stillen Reserven zwischen 0,4 und 1 v. T.. Die Mindeststeuer beträgt 100.-Franken.

Im Kanton Solothurn ist für die Inanspruchnahme des Holdingprivilegs Voraussetzung, daß die Aktiven einer Gesellschaft mindestens 75 ‰ Beteiligungswerte enthalten. Die Bruttoerträge müssen wenigstens zu 75 ‰ aus Beteiligungen herrühren. Betreiben Holdinggesellschaften im Kanton Solothurn eigene Betriebe, so sind sie hierfür voll steuerpflichtig.

7. Neuenburg

Artikel 76 des Steuergesetzes des Kantons Neuenburg unterscheidet in gemischte und reine Holdinggesellschaften. Gemischte Holdinggesellschaften müssen als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Steuerprivilegs das Erfordernis einer 20 prozentigen Beteiligung am Gesamtkapital einer anderen Gesellschaft oder den Mindestbeteiligungsbetrag von 1 Million Franken erfüllen.

Besonders aufschlußreich ist ein Überblick über die Steuerbelastung für reine Holdinggesellschaften (ausschließlich Beteiligungseinkünfte).

Das nachfolgende Rechenbeispiel zeigt die unterschiedlichen kantonalen Steuerbelastungen für eine Holdinggesellschaft mit 1 Million Franken steuerbarem Kapital und Reserven und einem jährlichen Reingewinn von 50 000. - Franken. Das Steuerminimum liegt bei 1 250. - Franken, das Maximum bei 22 488. - Franken jährlich. Zugleich wird die steuerliche Belastung unter der Annahme eines ertraglosen Geschäftsergebnisses untersucht. 201)

Kantons- hauptort	Reingewinn ¹⁾		Kantons- hauptort	Reingewinn	
	0	50000		0	50000
	Steuerbetrag			Steuerbetrag	
Zürich	2178	2178	Schaffhausen	1900	2590
Bern	1792	1792	Herisau	1250	1256
Luzern	1750	1750	Appenzell	14850	22488
Altdorf	1250		St. Gallen	1665	1665
Schwyz	1550		Chur	1750	1750
Sarnen	1250		Aarau ³⁾ 50 %	2762	3062
Stans	1250		25 %	2762	2888
Glarus	1250		Frauenfeld	1892	2870
Zug ²⁾	2250		Bellinzona	1250	
Fribourg	2350		Lausanne	5430	
Solothurn	1821	2746	Sion	1700	
Basel	1750		Neuchâtel	1750	2250
Liestal	1775		Genève ⁴⁾	2710	2710

1) Reingewinn vor Abzug der im Geschäftsjahr bezahlten Steuern.

2) Im Kanton Zug wird die Kapitalsteuer nur auf dem Aktienkapital, nicht aber auf den Reserven erhoben. Die angegebenen Steuerbeträge beziehen sich demnach auf eine Holding mit einer Million Aktienkapital ohne Reserven.

3) Ausschüttungssteuer

4) Ohne Gewerbesteuer

IV. DIE NUTZANWENDUNG DES HOLDINGSPRIVILEGS BEIM ERWERB EINER SCHWEIZERISCHEN JURISTISCHEN PERSON DURCH EINE ZWISCHENHOLDING

"Der Erwerb einer schweizerischen juristischen Person wird für den Steuerpflichtigen in Deutschland erst dann steuerlich interessant, wenn er sie nicht direkt, sondern über eine Zwischenholding resp. über eine Basisgesellschaft in der Rechtsform der GmbH erwirbt". 202)

Unumgängliche Voraussetzung dazu ist jedoch, daß die Vermögensverhältnisse des deutschen Steuerpflichtigen eine Thesaurierung der schweizerischen Gewinne in der Zwischenholding für längere Zeit ermöglichen. Umgibt man die Zwischenholding mit dem Rechtsmantel der GmbH, so schützt diese Konstruktion vor den Forderungen der deutschen Finanzbehörden. Das Holdingprivileg naht in der Schweiz die Steuerbelastung niedrig. Minimale Eigenkapitalausstattung der Betriebsgesellschaft rechtfertigt hohe Zinszahlungen an die Holding. Die Betriebsgesellschaft kann ohne weiteres in einem hoch industrialisierten Kanton ihren Sitz haben, die Holding orientiert sich nach der Steuer. Die Vorteile einer solchen Doppelgesellschaft sind beim Erwerb eines renommierten Unternehmens mit sehr hohen stillen und offenen Reserven besonders gewichtig. Die unversteuert gebliebenen Reserven sind anläßlich der Übertragung sowohl verrechnungsteuerpflichtig als auch ertragsteuerpflichtig. Die Ausschüttungssteuern können aber durch die Zwischenholding (durch das Holdingprivileg) auf die 3 % Couponsteuer beschränkt werden, weil für die Zwischenholding das, was für die Muttergesellschaft ertragsteuerpflichtige Reserven sind, einkommensteuerfreies Grundkapital darstellt, oder wie Flüge empfiehlt: "noch besser - Gesellschafterdarlehen, das jederzeit zurückbezahlt werden kann".²⁰³⁾

V. DER AUSSCHLUSS DER KAPITALERTRAGSTEUERRÜCKERSTATTUNG IM HOLDINGVERHÄLTNIS

Gründet eine deutsche Unternehmung eine schweizerische Holdinggesellschaft, so interessiert nicht nur die schweizerische Besteuerung dieser Holding, sondern auch die Frage der Dividendenbesteuerung im Holdingverhältnis. Sowohl die BRD als auch die Schweizerische Eidgenossenschaft besteuern Kapitalerträge an der Quelle.

Ich gehe nun von dem Fall aus, ein deutscher Kapitalgeber (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) habe seine Beteiligungsrechte an einer deutschen Betriebsgesellschaft auf eine von ihm gegründete schweizerische Holdinggesellschaft über-

202) Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, Heft 12 1961, Seite 135.

203) Flüge, Hanspeter: a. a. O., Seite 136

tragen. Letztere übt ihrerseits die Beteiligungsrechte an der deutschen Produktionsgesellschaft aus. Auf diese Weise kann die deutsche Gesellschaft für ihre Ausschüttungen an die schweizerische Gesellschaft, die jetzt neuer Eigentümer ist, den ermäßigten deutschen Körperschaftsteuersatz von 15 % für ausgeschüttete Gewinne in Anspruch nehmen. Die Ausschüttungen in Deutschland werden aber mit 25 % Kapitalertragsteuer belastet. Nach Art. 6 DBA wäre dem Gläubiger im anderen Staat (hier der schweizerischen Holdinggesellschaft) die Steuer von Dividenden, die einer der beiden Staaten im Abzugsweg erhebt (hier BRD), zu erstatten, bei Dividenden in Höhe des Betrags, der 15 % der Dividenden übersteigt. Gemäß Absatz II Schlußprotokoll zu Artikel 6 des Doppelbesteuerungsabkommens gilt jedoch: Solange in der BRD der Satz der Körperschaftsteuer für ausgeschüttete Gewinne niedriger ist, als der Steuersatz für nicht ausgeschüttete Gewinne und der Unterschied 20 % oder mehr beträgt, ist abweichend von Art. 6 Absatz I Buchstabe a DBA die in der BRD im Abzugsweg erhobene Steuer nur in Höhe des Betrages zu erstatten, der 25 % der Dividenden übersteigt, wenn die Dividenden an eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in der Schweiz gezahlt werden, welcher mindestens 25 % der stimmberechtigten Anteile der ausschüttenden Gesellschaft gehören.²⁰⁴⁾

Trotz dieser Bestimmung ist eine schweizerische Holdinggesellschaft wesentlich besser gestellt als eine inländische. In einem Bericht des Finanzausschusses an den Deutschen Bundestag zum Zusatzprotokoll (ZP) 1957²⁰⁵⁾ wurde diese Besserstellung eingehend erörtert. In einer Denkschrift zum ZP 1959 wurde auf das Problem wieder hingewiesen²⁰⁶⁾. Vor Aufnahme der entsprechenden Ziffer 7 in das ZP 1959 ergaben sich im Bundestag heftige Debatten²⁰⁷⁾. Die Besserstellung einer ausländischen Holdinggesellschaft gegenüber einer inländischen wurde scharf kritisiert.

Zwar konnte der deutsche Fiskus bei den Verhandlungen zum deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen den Ausschluß der Kapitalertragsteuerrückstattung bei einer mehr als 25 prozentigen Beteiligung durchsetzen, doch wurden in der Schweiz Stimmen laut, die von einer Durchbrechung der Grundsätze der Gleichbehandlung und des Gegenrechts sprachen²⁰⁸⁾ weil die schweizerischen Quellensteuern (Verrechnungssteuer) unverändert erstattet würden.

Im folgenden soll die Mehrbelastung, die bei einer 25 prozentigen Beteiligung

204) Vgl. Locher, Kurt; DBA-Kommentar, A I 1.

205) Bundestagdrucksache Nr. 718 zu Drucksache Nr. 543 vom 15.12.1958.

206) Bundestagdrucksache Nr. 1016 vom 20.4.1959, Seite 6.

207) Vgl. Bundestag, Sten. Bericht, 1959 (23.1.59), Seite 3161 und Bericht des Abgeordneten Dr. Königswarter, Bundestagdrucksache Nr. 1024 v. 22.4.1959.

208) Branchi, Silvio: Holdinggesellschaften und ähnliche steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz unter Berücksichtigung des Schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens. In: Der Betrieb, 14. Jg., 1961, Heft 25, S. 821.

nach dem Zusatzprotokoll von 1959 für eine deutsch-schweizerische Holdinggesellschaft entsteht, an einem Rechenbeispiel aufgezeigt werden:

Fall 1: 20 prozentige Beteiligung.

Steuerbarer Ertrag:	100
- 15 % deutsche Körperschaftsteuer	- 15
	85
- 15 % verminderte Kapitalertragsteuer	- 12,75
	72,25
Nettoausschüttung in die Schweiz:	72,25

Fall 2: 25 prozentige Beteiligung.

Steuerbarer Ertrag:	100
- 15 % deutsche Körperschaftsteuer	- 15
	85
- 25 % Kapitalertragsteuer (ohne Rückerstattungsmöglichkeit)	- 21,25
	63,75
Nettoausschüttung an die Schweiz:	63,75
Mehrbelastung in % vom Bruttogewinn:	8,5 %

Der im Schlußprotokoll zu Art. 6 Abs. 11 DBA erwähnte Ausschluß der Rückerstattung der deutschen Kapitalertragsteuer gilt gemäß Schlußprotokoll zu Art. 6 Abs. 12 DBA nur für Kapitalgesellschaften, nicht für schweizerische Personengesellschaften.

Zum Begriff der "stimmberechtigten Anteile" in Abs. 11 SP zu Art. 6 DBA hat der Bundesfinanzminister am 26. 8. 1960 wie folgt Stellung genommen: "Bei der Frage, ob im Ausdruck "25 % der stimmberechtigten Anteile" der vorgesehene Vorhinderersatz erreicht wird, kommt es auf die Höhe des Anteils am Kapital und nicht auf die Höhe des Anteils an der Zahl der Aktien an. Nach dem deutschen Aktienrecht wird das Stimmrecht nämlich nicht nach Köpfen oder nach der Anzahl der im Besitz des Aktionärs sich befindlichen Aktien, sondern nach den Aktiennennbeträgen ausgeübt (§ 114 Abs. 1 Akt. G.)". 209)

209) BFM v. 26. 8. 1960 IV B/5 - S 1301 - Schweiz - 14/60;

Vgl. a. Locher, Kurt; DBA-Kommentar, B § 8 II C 3 (67).

4. KAPITEL: DIE GRÜNDUNG EINER DOMIZIL- ODER HILFSGESELLSCHAFT

Das Rechtsinstitut der Domizilgesellschaft wird häufig mit demjenigen einer Holdinggesellschaft verwechselt oder ihm gleichgestellt. Es sei deshalb im Folgenden kurz auf den Begriff der Domizilgesellschaft näher eingegangen.

I. BEGRIFF UND FUNKTIONEN DER DOMIZILGESELLSCHAFT

Wie schon der Name "Domizil-" oder "Sitzgesellschaft" sagt, handelt es sich um eine Gesellschaft, zumeist eine Kapitalgesellschaft, die an einen bestimmten Ort lediglich ihren zivil- und steuerrechtlichen Sitz nimmt. Die eigentliche Geschäftstätigkeit wird anderswo, meist in einem anderen Land, ausgeübt. Das Domizilprivileg als Besonderheit des schweizerischen Steuerrechts gilt nur im internationalen Verhältnis, nicht im innerkantonalen. Das Erfordernis der fehlenden Geschäftstätigkeit am Ort des Sitzes wird in manchen Kantonen um zusätzliche Bedingungen vermehrt. Meist wird verlangt, "daß diese Gesellschaften im Kanton (Sonderdruck vom Verfasser) weder Immobilien noch Rechte an Immobilien besitzen, in einigen Kantonen führt der Erwerb von Liegenschaften oder dinglichen Rechten in der Regel automatisch zur Aufhebung des Domizilprivilegs, wie z. B. in den Kantonen Basel, Genf, Glarus, Graubünden. In anderen Kantonen wieder, wie z. B. Appenzell-Außerrhoden, St. Gallen, Uri, Wallis, Zug werden unter Beibehaltung der steuerlichen Privilegien Liegenschaftswerte und -erträge der ordentlichen Besteuerung unterworfen oder auch noch ein besonderer Steuerfuß für den Teil des Steuerwertes der Liegenschaft²¹⁰⁾ festgesetzt, der Kapital und Reserven übersteigt (Wallis)". Zusammenfassend ist festzustellen, daß Domizilgesellschaften an ihrem Sitze keine Einrichtung schaffen dürfen, die eine Betriebsstätte darstellen würde.

Als Funktionen einer Domizilgesellschaft lassen sich alle Aufgaben nennen, die keine Betriebsstätte erfordern: Beteiligungsaufgaben, Kapitalanlage in Effekten, Vermittlung von Dienstleistungen, Lizenz- und Patentverwertung, Weitergabe von "know-how", Verwertung von Verfahren, organisatorischen Kenntnissen und anderen betrieblichen Erfahrungen.

²¹⁰⁾ Vgl. Schweizerische Aktiengesellschaft, 35. Jg., Heft 1, 1963, Seite 117; Grundeigentum im Ausland wirkt selbstverständlich nicht steuerschädlich; vgl. dazu Bianchi, Silvio; Steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz, Sonderdruck aus IWB 1960/21 Seite 6.

II. DIE KANTONALE BESTEUERUNG DER DOMIZILGESELLSCHAFTEN

Das Domizilprivileg ist rein kantonaler Natur; es ist dem Wehrsteuerrecht unbekannt.

Am Abschlußsichtag dieser Arbeit privilegierten 13 Kantone in ihrem Hoheitsbereich gegründete Domizilgesellschaften; Glarus, Graubünden, Genéve, Zug, Appenzel-Außerrhoden, Wallis, Basel-Stadt, Basel-Land, St. Gallen, Schwyz, Uri, Luzern, Freiburg, Obwalden und Waadt. 211)

Das Gebilde der Hilfsgesellschaft — das der Domizilgesellschaft weitestgehend entspricht, ist in vier kantonalen Steuergesetzen besonders herausgestellt: Basel-Stadt, Luzern, Freiburg und Waadt.

Die Domizilprivilegien der obengenannten Kantone bestehen ausserdem in einem Ertragsteuererlaß und in einer Kapitalsteuerbefreiung. Die zur Anwendung gelangenden Steuersätze sind aus der folgenden Aufstellung ersichtlich. Um eine lange Darstellung aller kantonalen Steuerbeschlüsse über die Domizilgesellschaften zu vermeiden, wird nur auf das Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt allein eingegangen.

§ 77a baselstädtisches Steuergesetz regelt sowohl die Domizil- als auch die Hilfs-gesellschaft.

Absatz 1 begünstigt die Domizilgesellschaften folgendermaßen: "Anonyme Erwerbs-gesellschaften, die ohne die gegebene persönliche Zugehörigkeit weder im Kanton Basel-Stadt noch in einem anderen Kanton eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründen, zahlen nur die Kapitalsteuer von 1 v. T. und die Grundtaxe, jedoch keine Ertragsteuer."

Die Grundtaxe beträgt:

bis 50 000. - Fr. Kapital	100. - Franken
100 000. -	200. -
200 000. -	300. -
über 200 000. -	500. - Franken.

Absatz 2 behandelt die Hilfsgesellschaften:

"Anonyme Erwerbsgesellschaften ohne eigene Handels- und Fabrikationstätigkeit, die nur Hilfsfunktionen für ihren nahestehende Unternehmen ausüben, zahlen nur ein Zehntel der ordentlichen Ertragsteuer, mindestens aber die normale Ertragsteuer auf denjenigen Gewinn, der sich bei geschäftsmäßig angemessener Entschädigung für die im Kanton ausgeübte Tätigkeit ergäbe, sowie die ordentliche Kapi-

211) Vgl. Gl StG Art. 30, Abs. 2; GRStG Art. 34, Abs. 1; GE StG Art. 65; ZG StG § 41; AR StG Art. 49 Abs. 6; VS StG Art. 41; BS StG Art. 77a Abs. 1; BL StG § 46 Abs. 2; SG StG Art. 52; SZ StG § 41; UR StG Art. 40; LU StG § 1.

TABELLE 3. DIE KANTONALEN STEUERSÄTZE FÜR DOMIZIL-GESELLSCHAFTEN ²¹²⁾ ²¹³⁾

Kanton:	Kapital- steuersatz in ‰	Mindest- steuer	Grundtaxe	Jährliches Vielfaches
Appenzell - Außerrhoden	0,5	100. -	-	-
Basel-Land	1,0	-	-	wie normal
Basel-Stadt	1,0	-	variabel	-
Genf	1,0	-	-	Zuschläge für Kanton und Ge- meinden; centimes additionnels
Freiburg	0,5-2,2	-	-	-
Glarus	0,5	100. -	-	-
St. Gallen	0,3	200. -	-	wie normal
Wallis	0,5	-	-	wie normal
Zug	0,5-1,5	100. -	-	-
Schwyz	0,4-1,0	-	-	-
Uri	0,5	100. -	-	-
Luzern	1,0	-	200	-
Waadt	2,0	-	-	-
Graubünden	0,5	-	-	-
Obwalden	0,5	-	-	-

²¹²⁾ Vgl. Merkblatt 1/1959 der kantonalen Steuerverwaltung von Appenzell-Außerrhoden

²¹³⁾ Vgl. Steuern der Schweiz, Teil II, Stand 1963.

talsteuer und die Grundtaxe."

Gemäß "Ratschlag und Entwurf (Nr. 5671) zu einem Gesetz betreffend Abänderung und Ergänzung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. 12. 1949 (Steuerpflicht - Anonyme Erwerbsgesellschaften)", der dem Großen Rat des Kantons Basel-Stadt am 2. Juni 1960 vorgelegt wurde, können Gesellschaften im wesentlichen bei Erfüllung folgender Voraussetzungen als Hilfsgesellschaften besteuert werden:

- a) Die Gesellschaft darf keine eigene Handels- und Fabrikationstätigkeit entfalten.
- b) Ihre Tätigkeit muß darin bestehen, Hilfsfunktionen für ein anderes Unternehmen auszuführen.
- c) Dieses andere Unternehmen muß der schweizerischen Gesellschaft nahestehen und muß ein ausländisches Unternehmen sein.

Die in c) genannte Bedingung ist für deutsche Investoren in der Schweiz von vorneherein gegeben. Die übrigen erforderlichen Voraussetzungen ²¹⁴⁾ habe ich bereits bei Erörterung der Domizilgesellschaft untersucht.

Bei den baselstädtischen Hilfsgesellschaften darf die im obig zitierten § 77a Abs. 2 angeführte Klausel, daß die Ertragsbesteuerung nicht niedriger sein darf als die ordentliche kantonale Ertragsteuer auf denjenigen Gewinn, der sich bei geschäftsmäßig angemessener Entschädigung für die im Kanton ausgeübte Tätigkeit ergäbe, nicht übersehen werden. Damit soll offensichtlich vermieden werden, daß ausländisch und inländisch beherrschte Gesellschaften ungleich behandelt werden. Man kann aus dieser Regelung wohl entnehmen, daß bei Hilfsgesellschaften (nicht Domizilgesellschaften, bei denen inländische Tätigkeit sowieso steuerschädlich ist) nur die mit ihren jeweiligen ausländischen Kontrahenten abgeschlossenen Geschäfte steuerlich begünstigt werden, dagegen nicht die im inländischen Geschäftsverkehr erzielten Gewinne. ²¹⁵⁾

Sucht man den wirtschaftlichen Beweggrund für die Steuererleichterungen in Basel und in den anderen Kantonen, so erkennt man schnell, daß für Basel als Grenzstadt ausländische Finanzgesellschaften, welche insbesondere in Südbaden und im Elsaß ihre Unternehmungen haben, gern gesehene Steuerbürger sind. Finanzgesellschaften sind auf einen Standort in den Schweizer Industriezentren keineswegs angewiesen. Sie können fast von überall aus die ihnen gehörigen Betriebe leiten. "Würde der Kanton Basel-Stadt solche Gesellschaften auf Grund der allgemeinen Bestimmungen der Besteuerung unterwerfen, so würden diese ihren Sitz an einem anderen Orte nehmen, sei es in einem anderen Kanton oder sei es im Auslande,

²¹⁴⁾ Bianchi, Silvio; a. a. O. Seite 7.

²¹⁵⁾ Schmid, Alfons: Steuerflucht, Anm. 78 Seite 132

wie z. B. im Fürstentum Liechtenstein". 216)

III. DIE BEDEUTUNG DER HILFSGESELLSCHAFT, DARGESTELLT AN DEN BEISPIELEN EINER EXPORT- UND EINER PATENTVERWERTUNGSGESELLSCHAFT

Die bisherigen Betrachtungen waren theoretischer Art. Sie sollen im Folgenden an zwei praktischen Beispielen anschaulicher gemacht werden.

a) DIE ERRICHTUNG EINER SCHWEIZER VERKAUFSGESELLSCHAFT FÜR DEN GESAMTEN EXPORT DES DEUTSCHEN UNTERNEHMENS

Von der Möglichkeit, den gesamten Export über eine eigene Verkaufsgesellschaft in der Schweiz abzuwickeln, wird in steigendem Maße von amerikanischen Unternehmungen Gebrauch gemacht. So schreibt Vontobel: "Over 400 U. S. firms - the pick of the blue chips, most of them - have already established some form of European headquarters in Switzerland". 217)

Für die deutsche Unternehmung besteht der steuerliche Vorteil einer Schweizer Exportgesellschaft darin, daß die Verkaufsgewinne in die Schweiz verlagert werden können. Die deutsche Besteuerung von rund 60 % (Körperschaft- und Gewerbesteuer) entfällt. An deren Stelle tritt die schweizerische Steuer von normalerweise rund einem Drittel des steuerbaren Gewinns. Bei Wahl eines steuergünstigen Kantons (z. B. Aargau), kann diese Belastung auf 10 - 15 % gesenkt werden. Für eine Exportgesellschaft, welche nur die Abrechnung vornimmt, fehlt eine Standortgebundenheit, wie sie z. B. für ein Warenhaus notwendig wäre. Der Forderung, den "Standort der Gewinnercheinung", wie ihn Findeisen nennt, in einen steuerlich günstigen Kanton zu verlegen, kann daher leicht stattgegeben werden. Der Schwerpunkt der steuerlichen Probleme liegt in der Lösung der Frage, auf welche Weise der erzielte Gewinn in der Schweiz in Erscheinung treten kann.

Ein weiterer praktischer Gesichtspunkt ist die Tatsache, daß eine schweizerische Exportgesellschaft nicht ohne Aufwendungen gegründet und erhalten werden kann. Bei der Frage nach der Rentabilität einer solchen Gründung kommt es darauf an, ob die einzusparenden Steuerbeträge auf die Dauer größer sind, als der zusätzliche

216) Brunner-Altorfer: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. Hamburg 1962, Seite 68. Zu dem angeführten Zitat sei bemerkt, daß Liechtenstein nicht gerade sehr geeignet für ausländische Gesellschaften als Sitz ist. Liechtenstein hat zwar niedrigere Steuern als die Schweiz, es fehlen dort jedoch Doppelbesteuerungsabkommen mit den wichtigen Industriestaaten. Der Steuervorteil geht dadurch wieder verloren.

217) Vontobel, H.: For Europe start in Switzerland, Zürich 1962, Seite 9.

durch eine solche Gründung entstehende Aufwand. Auch darf das Risiko einer ausländischen Investition nicht übersehen werden. Können diese Fragen positiv beantwortet werden, so bietet sich neben der niedrigeren Steuerbelastung ein weiterer Vorteil an: Die geringe Schweizer Steuerbelastung erlaubt in hohem Maße Gewinnthesaurierung (Gegensatz : SRD : nicht ausgeschüttete Gewinne werden mit 51 % Körperschaftsteuer belegt). Das Problem der Gewinnthesaurierung wird jedoch im folgenden noch tiefer erörtert werden.

b) DIE GRÜNDUNG EINER SCHWEIZER PATENTVERWERTUNGSGESELLSCHAFT

Eine Patentverwertungsgesellschaft kann grundsätzlich mit einer Exportgesellschaft zusammen als Hilfsgesellschaft errichtet werden. Die Hauptschwierigkeit liegt in der Bewertung des Patents. Fordert der deutsche Fiskus eine Übertragung zum Teilwert, so muß das deutsche Stammhaus einen realisierten Gewinn versteuern, ohne daß ihm flüssige Mittel zufließen. Dieser Nachteil läßt sich nicht in jedem Falle ohne weiteres in Kauf nehmen. Die Gründung einer schweizerischen Patentverwertungsgesellschaft kann sich in der Praxis dann nachteilig auswirken, wenn die schweizerische Gesellschaft ihre Einnahmen hauptsächlich von Unternehmungen aus Staaten erzielt, mit denen die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Die Schweiz kennt keine unserem § 34c EStG analoge Steueranrechnungsmöglichkeit, sondern lediglich die Anrechnung bei der Steuerbemessungsgrundlage.

Die Vorteile einer schweizerischen Domizilgesellschaft zur Patentverwertung werden aus folgendem Beispiel ersichtlich:

Eine deutsche Unternehmung hat die Verwertung eines Patentes ihrer schweizerischen Domizilgesellschaft übertragen. Diese stellt das Patent gegen Entgelt der deutschen Gesellschaft sowie einer französischen Gesellschaft zur Verfügung.

Die Lizenzgebühren aus Deutschland betragen:	100 000. - Fr.
Die Lizenzgebühren aus Frankreich betragen:	100 000. -
Ferner seien Erträge aus der Vermittlung	
internationaler Handelsgeschäfte mit zweimal	100 000. -
angenommen	<u>100 000. -</u>
Gesamterträge:	400 000. - Fr.

Das interne deutsche Steuerrecht erklärt im Fall von Lizenzzahlungen ins Ausland den ausländischen Lizenzgeber in Deutschland steuerpflichtig. Der ausländische Lizenzgeber unterliegt in Deutschland jedoch nur der beschränkten Steuerpflicht. Es wird daher eine pauschale Einkommensteuer von 25 % gefordert, die der Schuldner der Beträge abzuführen hat, ²¹⁸⁾ Zusätzlich kommt die Umsatzsteuer mit 4 % an der Quelle in Abzug.

²¹⁸⁾ § 50 a V EStG

Frankreich zieht auf Zahlungen von Lizenzgebühren ins Ausland eine Einkommensteuer von derzeit 24 % an der Quelle ab. Ferner werden die Lizenzgebühren durch eine Umsatzsteuer (taxe sur les prestations de services) von 5 1/2 % belastet. Unter Berücksichtigung der Doppelbesteuerungsabkommen (Quellensteuererstattung) fließen folgende Beträge in die Schweiz:

Lizenzgebühren aus Deutschland:	Fr. 100000.-	
- Umsatzsteuer 4 %	4000.-	96000.-
Lizenzgebühren aus Frankreich:	100000.-	
- Umsatzsteuer 8 1/2 %	8500.-	91500.-
		187500.-
Erträge aus internationalen Handelsgeschäften:		200000.-
Ergibt:		387500.-

1. Wehrsteuer (kein Domizilprivileg)

8 % v. 387500.-	31000.-
0,75 % v. angen. Kapital v. 150000.-	110.-
	31110.-

2. Kantonale Steuer (Glarus)

Pauschal	100.-
Gesamte Schweizer Steuern;	31210.-
+ deutsche und französische Umsatzsteuer	12500.-
Steuerliche Gesamtbelastung	Fr. 43710.-

10.03

5. KAPITEL: DIE VORTEILE DER GEWINNAKKUMULATION IN EINER SCHWEIZERISCHEN BASISGESELLSCHAFT

I. DER VORTEIL DES STEUERAUFSCHUBS IM ALLGEMEINEN

Neben den oben geschilderten Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bietet die Gründung einer schweizerischen Basisgesellschaft (Holding-, Domizil- oder Hilfs-gesellschaft) Möglichkeiten zur Gewinnthesaurierung. Die Zahlung der deutschen Gewinnsteuern kann dadurch beliebig verzögert werden. Der Steueraufschub dauert solange, als die Gewinne in der schweizerischen Gesellschaft belassen und nicht an die deutsche Muttergesellschaft bzw. die Inhaber der schweizerischen Gesellschaftsanteile ausgeschüttet werden.²¹⁹⁾ Gestatten die Liquiditätsverhältnisse des Anteilbesitzers eine Speicherung der der schweizerischen Gesellschaft zufließenden Gewinne über mehrere Jahre, so wird die Basisgesellschaft die akkumulierten Gewinne erst nach Ablauf einer gewissen Zeit, wenn der Kapitaleigner z. B. Geld für ein größeres Investitionsvorhaben in Deutschland benötigt, wieder ausschütten. Trotz der in jenem Zeitpunkt zu entrichtenden Steuer wird der Kapitalgeber feststellen, daß ihm nach Abzug der Steuer²²⁰⁾ ein größerer verfügbarer Betrag bleibt, als wenn die schweizerische Gesellschaft die Gewinne jährlich an den deutschen Anteilsinhaber ausgeschüttet hätte. Dieser Unterschied zwischen laufender und aufgeschobener Besteuerung beruht darauf, daß ein auf Zinseszins angelegtes Kapital bei ungestörter Akkumulation in stärkerem Maße wächst, als wenn der jährliche Ertrag jeweils um die Steuern gekürzt werden würde. Schmid sucht die Richtigkeit dieser Behauptung an Hand eines einfachen Zahlenbeispiels zu beweisen²²¹⁾. Er geht dabei von folgender Annahme aus:

Ein Anfangskapital von 100 Franken wird zu einem Zinssatz von 20 % für die Dau-

219) Eine völlig steuerfreie Akkumulation ist durch die Wahl der GmbH-Form in Verbindung mit dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen bei Veräußerung der GmbH-Anteile zu erreichen. Vgl. Teil B, 2. Kapitel.

220) Dies gilt nur unter der Annahme eines proportionalen Steuersatzes, wie er zur Zeit im deutschen Körperschaftsteuergesetz gilt. Bei progressiven Steuersätzen ist es günstiger, mehrmals einen relativ kleinen Gewinn zu versteuern, als nur einmal einen hohen Gewinn. Hier würde sonst die Zinseszinswirkung durch die Progressionswirkung wieder aufgehoben. Für die mehrmaligen Gewinnausschüttungen der schweizerischen Gesellschaft an die deutsche natürliche Person, die deren Anteile hält, wird man dagegen infolge des progressiven Einkommensteuertarifes jene Jahre wählen, in denen die in der BRD steuerpflichtige natürliche Person relativ wenig Einkommen aufweist.

221) Schmid, A.: Steuerflucht, Seite 61.

er von fünf Jahren angelegt. Wie hoch ist der für den Kapitalgeber verfügbare Betrag, wenn er die Steuer von 50 %

a) am Ende eines jeden Jahres auf den Kapitalertrag zahlt,

b) erst nach Ablauf des fünften Jahres auf den gesamten Wertzuwachs bezahlt?

ERGEBNIS BEI LAUFENDER BESTEUERUNG

Jahr	K	Z(20 %)	K+Z	S (50 %)	K+Z-S
1	100	20	120	10	110
2	110	22	132	11	121
3	121	24,2	145,2	12,1	133,1
4	133,1	26,6	159,7	13,3	146,4
5	146,4	29,2	175,6	<u>14,6</u>	161
				61	

K = Kapital; Z = Zinsertrag; S / 50 % = Steuer;

ERGEBNIS BEI AUFGESCHOBENER BESTEUERUNG

Jahr	K	Z(20 %)	K+Z	S (50 %)	K+Z-S
1	100	20	120		
2	120	24	144		
3	144	28,8	172,8		
4	172,8	34,6	207,4		
5	207,4	41,4	248,8	74,4	174,4

Bereits bei einer Akkumulationsdauer von fünf Jahren ist beim gewählten Zinssatz das Ergebnis im Fall b) um 13,4 Franken oder 8 % größer als im Fall a).

Der Vorteil der aufgeschobenen Besteuerung wird mit zunehmender Akkumulationsdauer progressiv größer.

Um die Zahlen für eine beliebige Dauer, einen beliebigen Kapitalzinssatz und einen beliebigen Steuersatz zu ermitteln, können folgende Formeln verwendet werden:

a) laufende Besteuerung:
$$X = K_0 \left(1 + \frac{p \times u}{100 \times 100} \right)^n$$

b) aufgeschobene Besteuerung:
$$X = K_0 \left(1 + \frac{p}{100} \right)^n - \left(\frac{u}{100} \left(K_0 \left(1 + \frac{p}{100} \right)^n - K_0 \right) \right)$$

X = verfügbare, akkumulierte Summe nach Abzug der Steuern;

K = Anfangskapital;

n = Anzahl der Jahre;

p = Zinsfuß;

u = 100 - Steuersatz in %

VERFÜGBARE AKKUMULIERTE BETRÄGE (NACH ABZUG DER STEUERN)
BEI VERSCHIEDENER AKKUMULATIONSDAUER UND
VERSCHIEDENER KAPITALRENDITE 222)

	Akkumulationsdauer in Jahren			
	1	5	10	20
<u>Kapitalrendite 20 %</u>				
A) laufende Besteuerung von 50 %	110	161	259,3	672,7
B) aufgeschobene Besteuerung von 50 %	110	174,4	359,3	1967
B in % von A	100	108	139	292
<u>Kapitalrendite 5 %</u>				
A) laufende Besteuerung von 50 %	102,5	113,1	128	163,9
B) aufgeschobene Besteuerung von 50 %	102,5	113,8	131,4	232,6
B in % von A	100	101	103	142

II. DIE BESONDEREN VORTEILE DER GEWINNAKKUMULATION

Deutsche Steuerpflichtige, die nach dem Prinzip der Gewinnhörung in einer schweizerischen Basisgesellschaft verfahren, können sich weitere Vorteile zunutze machen.

a) DAS WELTEINKOMMENPRINZIP

Die BRD erfaßt das gesamte Welteinkommen ihrer unbeschränkt Steuerpflichtigen, also auch deren ausländisches Einkommen. Obwohl nach § 34 c EStG und § 19 a KStG ausländische Steuern auf die deutschen Steuern angerechnet werden, besteht der übliche Nachteil der Steueranrechnungsmethode, daß immer die höhere von beiden Steuern entrichtet werden muß. Hat nun die Schweiz mit einem dritten Land, aus dem die Einkünfte der deutschen Steuerpflichtigen herrühren, ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, in dem eine Steuerruckerstattungsmöglichkeit vorgesehen ist, dann ist es für den deutschen Steuerpflichtigen immer günstiger, seine Einkünfte aus Drittländern über die Schweiz zu leiten, um so zu einer

222) Flüge Hanspeter; Internationale Steuerplanung (mit schweizerischen Basisgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des amerikanischen und deutschen Außensteuerrechts). In: Sondernummer der "Information", herausgegeben von der Internationalen Treuhand AG. Basel, Heft 15, September 1960, Seite 30

Rückerstattung der bezahlten Quellensteuern zu kommen. Werden die Einkünfte in der Schweiz gespart, so können sie im Bedarfsfall als Darlehen nach Deutschland transferiert werden.

b) DAS EINGESCHRÄNKTE SCHACHTELPRIVILEG

Das deutsche Schachtelprivileg des § 10 KStG setzt voraus, daß die Muttergesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die mangelnde Inländigkeit des Schachtelprivilegs gegenüber Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften stellt eine schwerwiegende Befürderung deutscher Auslandskonzerne dar.²²⁰ Da die Schweiz ein internationales Holdingprivileg kennt, liegt der Vorteil offen auf der Hand, den deutsche Konzerne erzielen, wenn sie ihre Auslandsbeteiligungen auf eine schweizerische Holding-, Domizil- oder Beteiligungs-GmbH übertragen und die Gewinne dort körperschaftsteuerfrei thesaurieren.

c) DER GESPALTENE KÖRPERSCHAFTSTEUERSATZ

Möchte eine deutsche Gesellschaft in Deutschland zu Formalkonze einer größeren Investition ihre Gewinne längere Zeit der Ausschüttung entziehen, so tritt an die Stelle des Steuersatzes von 15 % für ausgeschüttete Gewinne der Steuersatz von 51 %. Dieser Tarif verhindert für viele Unternehmungen eine geeignete Selbstfinanzierung.

Auch diese Tatsache läßt die Gewinnansammlung in einer schweizerischen Gesellschaft ratsam erscheinen.

d) DIE BESTEUERUNG DER KAPITALGEWINNE IN DEUTSCHLAND

Abgesehen vom Sonderfall der schweizerischen GmbH, deren Gesellschafter ihren Wohnsitz oder Sitz in Deutschland haben, unterliegen Veräußerungsgewinne beim Verkauf von Anteilen (Aktien) an schweizerischen Gesellschaften nach dem Wohnsitzprinzip der deutschen Besteuerung. Liegt der Anteil der schweizerischen Gesellschaft nicht in den Händen einer deutschen Kapitalgesellschaft, sondern einer natürlichen Person, so kann diese bei der deutschen Einkommensteuer einen ermäßigten Steuersatz beanspruchen (10 - 50 %) so daß die thesaurierten Gewinne, die bei der Veräußerung zum Vorschein kommen, ebenfalls mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert werden²²⁴.

²²⁰ Böhler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, Berlin und Frankfurt a. M., 1956, Seite 309 und 414

²²⁴ Böhler, Ottmar: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, Handkommentar, München und Berlin, 1956, N 1 zu § 17 EStG

Abschließend sei jedoch darauf hingewiesen, daß in der Schweiz seit dem Bundesratsbeschluß vom 14.12.1962 eine mißbrauchliche Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens angenommen wird, wenn die schweizerische Basisgesellschaft, die eine Rückerstattung auf Grund von der Schweiz mit Drittstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verlangt, nicht mindestens 25 % ihres Gewinns ausschüttet. Diese Tatsache ist oben eingehend gewürdigt. An dieser Stelle zeigt sich ihre Tragweite besonders deutlich.

e) GEWINNTHESAURIERUNG UND LEASING 225)

Das mit der Gewinnthesaurierung in der Schweiz verbundene Problem des Kapitalrücktransfers nach Deutschland läßt sich meiner Meinung nach nicht nur durch die Vergabe von Darlehen, sondern in weitaus günstigerer Weise durch die Errichtung einer schweizerischen Leasinggesellschaft lösen. Diese schweizerische Leasinggesellschaft müßte die im deutschen Unternehmen und in den deutschen Betriebsstätten benötigten Anlagegüter erwerben und der deutschen Gesellschaft zur Verfügung stellen. Dadurch lassen sich folgende Steuervorteile erzielen:

Verringerung der Vermögensteuer der deutschen Gesellschaft in Deutschland, da die Anlagen nicht mehr in deren Eigentum stehen, sondern gemietet sind;

Verringerung der deutschen Ertragsteuern durch Vereinbarung hoher Mietpreise.

Das schweizerische Zinsniveau auf dem Kapitalmarkt bietet einer schweizerischen Leasinggesellschaft günstigere Refinanzierungsmöglichkeiten als dies bei Beschaffung der Anlagen in Deutschland erreichbar wäre.

Das Kernproblem des Leasings, die Funktion der zu erwerbenden Anlage im Betriebsverbund, nicht der bloße Erwerb von Vermögensgegenständen, kann leicht gelöst werden, da ja die schweizerische Leasinggesellschaft mit der zugehörigen deutschen Gesellschaft als ihrem Stammhaus eng verbunden ist.

225) Vgl. dazu Finanzierung durch Leasing im Kommen, ohne Verfasser, Münchener Merkur, Wirtschaftsmerkur, Donnerstag, 19. September 1963

ABSCHNITT II. DIE NICHT RECHTSFÄHIGE SCHWEIZERISCHE BETRIEBSTÄTTE UND IHRE STEUERLICHE BEHANDLUNG

Der Begriff der Betriebstätte als Form der unselbständigen ausländischen Niederlassung wurde mit Beispielen und Urteilen aus der Rechtsprechung im Teil A bereits ausführlich erläutert.

Ehe ich auf die Besteuerung einer unselbständigen schweizerischen Niederlassung näher eingehe, sei ein kurzer Blick auf die Gründungskosten und -formalitäten geworfen. Ich setze dabei voraus, daß das deutsche Stammhaus seine ausländische Zweigniederlassung ins schweizerische Handelsregister eintragen läßt.

Für die Eintragung der ersten Zweigniederlassung in der Schweiz ist die gleiche Gebühr wie für die Eintragung des entsprechenden Hauptsitzes zu entrichten. Die Eintragungsgebühr beträgt bei Einzelfirmen 35 Franken, bei Personengesellschaften 80 Franken und bei Kapitalgesellschaften 150 Franken.²²⁶ Übersteigt das Betriebskapital der schweizerischen Zweigniederlassung den Betrag von 200 000 Franken, so erhöht sich die Grundgebühr um 0,2 v. T. der 200 000 Franken übersteigenden Summe. Die Höchstgebühr beträgt 4 000 Franken. Bei Eintragung weiterer schweizerischer Zweigniederlassungen ermäßigt sich die Gebühr auf 30 % der vorgenannten Beträge; die Mindestgebühr beträgt 20 Franken.

Die Firmenbezeichnung der schweizerischen Betriebstätte hat den Ort der Hauptniederlassung, den Ort der Zweigniederlassung und die ausdrückliche Bezeichnung als solche zu enthalten. Das deutsche Stammhaus muß einen Bevollmächtigten mit dem Recht der geschäftlichen Vertretung und Wohnsitz in der Schweiz bestellen.

6. KAPITEL: DIE ERMITTLUNG DES BETRIEBSTÄTTENGEWINNS UND SEINE AUFTEILUNG AUF MEHRERE BETRIEBSTÄTTEN

Bei der Wahl des Rechtsmantels für die schweizerische Gründungs- und Investitionstätigkeit in der Schweiz spielt die Problematik der steuerlichen Gewinnermittlung eine nicht unerhebliche Rolle.

I. SONDERPROBLEME BEI DER GEWINNERMITTLUNG

Hinsichtlich der Gewinnermittlung bestehen zwischen rechtsfähiger und rechtlich unselbständiger schweizerischer Niederlassung wesentliche Unterschiede. Wählt der deutsche Investor die Form der nicht rechtsfähigen Betriebstätte, so kann er

²²⁶⁾ Vgl. dazu Teil B, Abschnitt I, 1. Kapitel

zwischen Stammhaus und Betriebsstätte weder Lizenzgebühren noch Darlehenszinsen verrechnen. Zinsen für an die ausländische Niederlassung in der Form der Betriebsstätte gegebene Dauerkredite, aber auch Lizenzgebühren für ein der ausländischen Niederlassung zur Nutzung überlassenes Patent oder Gebrauchsmuster sind dabei dem Gewinn der Betriebsstätte in der Schweiz zuzurechnen. Die geschilderte Nicht-Verrechenbarkeit von Zinsen beruht auf der konsequenten Weiterentwicklung eines RFH-Urteils von 1937 (RStBl. 1937, Seite 424). Es besagt, daß die Finanzierung einer ausländischen Betriebsstätte durch das inländische Hauptunternehmen Entnahme im Inland und Einlage im Ausland bei der dortigen Betriebsstätte darstellt. 227)

Die Höhe des in der schweizerischen Betriebsstätte erzielten Gewinns wird nicht nur durch die Verrechnung von Zinsen, sondern auch durch die Gestaltung der Verrechnungspreise für die Lieferungen des Stammhauses an die schweizerische Niederlassung bestimmt. Im allgemeinen herrscht die Überzeugung, daß das deutsche Stammhaus die schweizerische Betriebsstätte wie einen selbständigen Auslandsvertreter behandelt.

Hier muß ein beachtlicher Unterschied zum Inhalt des oben angeführten RFH-Urteils herausgestellt werden. Einerseits ist dem deutschen Stammhaus eine Verrechnung von Zinsen bei der ausländischen Niederlassung untersagt, d. h., die schweizerische Betriebsstätte ist genauso zu behandeln wie eine deutsche Betriebsstätte. Andererseits darf zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im Inland nicht wie im rein inländischen Verkehr zu Herstellungskosten verrechnet werden.

Die in der Verrechnung von Zinsen und in der Gestaltung der Verrechnungspreise steckenden Möglichkeiten verursachen nicht die einzigen Probleme bei der Gewinnermittlung der schweizerischen Betriebsstätte. Eine exakte Gewinnermittlung ist weiterhin schwierig, ja fast unmöglich, wenn die schweizerische Betriebsstätte mit Betriebsmitteln aus dem deutschen Stammhaus ausgestattet wird, die weit über dem Betriebsnotwendigen liegen. Eine andere Schwierigkeit besteht in der Verrechnung von Gemeinkosten, wie etwa die Kosten der Geschäftsleitung. Die reinen Wirtschaftsgüter, bzw. Aufwendungen und Erträge hieraus, die sich in einem Land befinden, der im andern Land befindlichen Betriebsstätte, ohne daß eine genaue Verrechnung erfolgt, bieten sich wiederum Anhaltspunkte für Gewinnkorrekturen durch den Fiskus. Schmitz faßt die auf die Gewinnermittlung ausstrahlenden Einflüsse folgend zusammen: "Es sind also drei Gruppen von Einflüssen auszuschalten: Die durch die geldlichen Beziehungen zwischen verschiedenen Betriebsstätten, die durch die übrigen wirtschaftlichen Verbindungen und schließlich die durch die Verschiedenartigkeit der Steuergesetzgebung der Staaten". 228)

227) Vgl. auch RFH vom 21.10.1936 VI A 473/35 und vom 26.6.1935, RStBl. 1935 Seite 1358.

228) Schmitz, A.: Kommentar, Seite 437.

In diesem Zusammenhang ist noch ein besondere handelsrechtliche Problem zu erwähnen. Bei die Lieferungen des deutschen Stammhauses an die in der Schweiz betriebliche Betriebsstätte meist zu Herstellungskosten, sondern zu Vertriebspreis erfolgen, wie bei ausländischen Abnehmern des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs erfolgen, entsteht mit Rechnungsausgang im deutschen Stammhaus ein nicht realisierter Gewinn. Wenn die ausländische Betriebsstätte diese Waren im kurzfristig auf Lager hält, verdient die Verletzung des Imparitätsgrundsatzes nicht realisierte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen werden, realisierte Verluste müssen ausgewiesen werden, keiner weiteren Beachtung, weil die Gewinne alsbald realisiert werden.

Schwieriger gestaltet sich diese Frage jedoch zum Zeitpunkt der Bilanzstellung unter der Voraussetzung, daß die vom deutschen Stammhaus an die schweizerische Niederlassung gelieferten Waren unverändert dort auf Lager liegen.

Den handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen entsprechend, ist es dann notwendig, daß das deutsche Stammhaus die "nicht-realisierten Gewinne" wieder zurückrechnet.

Handelsrechtlich darf die ausländische Betriebsstätte nicht anders behandelt werden als eine inländische Betriebsstätte. Dieses Problem entfällt, wenn die schweizerische Zweigniederlassung in die Form einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft gekleidet ist.

II. SONDERPROBLEME BEI DER GEWINNAUFTEILUNG

Nach Korn-Dietz ²²⁹⁾ stellt die Zerlegung eines Steuerguts zwischen mehreren Betriebstätten eines der schwierigsten Probleme des Doppelbesteuerungsrechts dar. Auch Schmitz ²³⁰⁾ schreibt: "Es sei daran erinnert, daß die Aufteilung von Betriebstattengewinnen eines der schwierigsten Probleme des Doppelbesteuerungsrechts ist - daß dieses Problem bisher nicht annähernd befriedigend gelöst werden konnte und sich auch einer solchen Lösung einfach versagt."

Die Steuergegenstände werden gemäß Artikel 3 Absatz 2 DBA aufgeteilt. Absatz 6 SP zu Artikel 3 DBA kündigt an, daß die zuständigen obersten Verwaltungsbehörden in einem besonderen Abkommen Grundsätze für die Verteilung des Vermögens und Einkommens auf die beiden Staaten aufstellen werden. Dieses Verwaltungsabkommen wurde jedoch bis heute noch nicht getroffen.

Als oberster Teilungsgrundsatz gilt: Jede Betriebsstätte stellt für die Ermittlung ihres Betriebsvermögens und ihrer Einkünfte einen selbständigen Betrieb dar. Besonderer Erwähnung bedarf, daß potentielle Verluste aus der schweizerischen Betriebsstätte bei der Besteuerung der inländischen Betriebsstätte - und umgekehrt - nicht von deren Gewinn abgezogen werden können. Bei einer selbständigen schweizeri-

229) Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Schweiz, Seite 81.

230) Schmitz, Albert; Kommentar, Seite 365.

schen Tochtergesellschaft würde ebenso verfahren werden.

In dem im RStBl. 1938 Seite 937 veröffentlichten Urteil stellt der RFH darauf ab, welches Vermögen im einzelnen Staat arbeitet und welches Ergebnis daraus erzielt wird. Das deutsche Betriebsvermögen einer italienischen Versicherungsgesellschaft war von den deutschen Finanzbehörden von RM 694 602. - auf RM 2 172 000. - erhöht worden. Der RFH hat in dem oben zitierten Urteil (14. 7. 1938 III 78/38) die Beschwerde der italienischen Versicherungsgesellschaft unter Bezugnahme auf Artikel 3 Absatz 3 deutsch-italienisches Doppelbesteuerungsabkommen zurückgewiesen (Artikel 3 Absatz 3 lautet im deutsch-italienischen und deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen gleich). Aus der Begründung: "Für die Sachsteuern von den Einkünften aus dem Betrieb von gewerblichen Unternehmungen bestimmt Artikel 3 Absatz 3 a. a. O., daß beim Bestehen von Betriebstätten in beiden vertragschließenden Staaten jeder der beiden Staaten die Sachsteuern von dem Teil der Einkünfte erheben wird, der durch die Tätigkeit der in seinem Gebiet befindlichen Betriebstätte erzielt wird. Die sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift auf die Ermittlung des Betriebsvermögens der inländischen Betriebstätte bedeutet, daß jeder der beiden Staaten die Vermögensteuer von dem Teil des Gesamtvermögens erheben kann, der dem Betrieb der auf seinem Gebiet befindlichen Betriebstätte dient.

Beim Bestehen mehrerer Betriebstätten muß das Vermögen unter die beiden Staaten aufgeteilt werden. Maßgebend ist das Vermögen, das in dem einzelnen Staat arbeitet. Das Vermögen, das in einem der beiden Staaten arbeitet, ist dem Vermögen gleichzusetzen, das dem in diesem Staat betriebenen Gewerbe dient."

Abschließend hebt der RFH hervor, daß im Hinblick auf die oben dargelegten Gesichtspunkte das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen die gleiche Fassung enthalte und daher genauso auszulegen sei.

Dieses Urteil ist auch Grundlage dafür, daß nicht unbedingt stets vom Vermögen und Ergebnis der einzelnen Betriebstätte ausgegangen werden muß (direkte Methode), sondern daß auch, wie im vorigen Fall, der auf die Betriebstätte entfallende Anteil an dem über beide Länder verteilten Vermögen und Ertrag des Gesamtunternehmens, notfalls im Wege der Schätzung, ermittelt werden kann (indirekte Methode) 231).

Die Zulässigkeit beider Verfahren wird in einem Verhandlungsprotokoll vom 11. 12. 1953 ²³²⁾ ausdrücklich festgestellt. Schmitz wehrt sich jedoch entschieden gegen eine Gliederung in direkte und indirekte Methode; "Versucht man, den Dingen auf den Grund zu gehen, so kommt man zu dem Ergebnis, daß es zwei solche Methoden überhaupt nicht gibt, und daß dem recht schwierigen Problem der Auf-

231) Vgl. RFH vom 14. 7. 1938 III 78/38 RStBl. 1938 Seite 937.

232) Vgl. IWB, Gesetze, Fach 5, Schweiz, Gr. 2, Seite 18 und Locher, K.: DBA-Kommentar, B § 6 II A Nr. 8-10

teilung des Steuerguts mit juristischen Methoden allein nicht beizukommen ist. Eine dem Sinn und Zweck des deutschen Außensteuerrechts wie auch des Doppelbesteuerungsrechts entsprechende Aufteilung des Steuergutes kann nur mit Hilfe der betrieblichen Steuerlehre erreicht werden" ²³³). Schmitz ist unbedingt recht zu geben, wenn er sagt, daß mit juristischen Methoden allein der Gewinn einer ausländischen Betriebstätte nicht ermittelt werden kann. M. E. ist aber die betriebliche Steuerlehre allein ebenfalls nicht ausreichend, eine der wirtschaftlichen Praxis gerecht werdende Teilung vorzunehmen. Es muß unbedingt auf den konkreten Einzelfall abgestellt und geprüft werden, wie am ehesten eine wirklichkeitsnahe Gewinnaufteilung erreicht werden kann. Im innerdeutschen Recht gilt für eine wirklichkeitsnahe Zerlegung der "Grundsatz von Leistung und Gegenleistung" (Art. 106 und 107 GG). Er besagt, daß den Ländern und Gemeinden die Steuern derjenigen Steuerbürger zufließen sollen, für die sie ihre Leistungen erbringen müssen. ²³⁴)

Absatz 5 Schlußprotokoll zu Artikel 3 DBA bestimmt in Anlehnung an die interkantonale Steuerausgleichung der Schweiz:

"Im Falle des Vorhandenseins von Betriebstätten in beiden Staaten im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 DBA soll bei der Aufteilung des Vermögens und des Einkommens in der Regel der Sitz des Unternehmens besonders berücksichtigt werden, wenn mit ihm ein wesentlicher Teil der Leitung verbunden ist".

Diese Bestimmung ist nur eine Sollvorschrift. ²³⁵) Der schweizerische Voraus (praecipuum) existiert im deutschen Steuersystem nicht. Daher wurde auch in Nummer 10 des Verhandlungsprotokolls vom 11. 12. 1953 bestimmt, daß der Voraus nur berücksichtigt wird, wenn der auf eine Betriebstätte entfallende Anteil von Vermögen und Gewinn nach der indirekten Methode berechnet worden ist.

Im Folgenden soll etwas näher auf diese Eigenart des schweizerischen Steuerrechts eingegangen werden. ²³⁶) Die Idee des Präcipuums scheint dadurch begründet, daß der Leitung einer internationalen Unternehmung stets eine viel größere Bedeutung zukommt, als es aus dem Betriebsergebnis des Zentralsitzes ersichtlich ist. Der Hauptsitz einer internationalen Unternehmung hat auch bedeutende allgemeine Verwaltungskosten zu tragen, die der ausländischen Betriebstätte zugute kommen. Mit der Gewährung des Präcipuums sind große Schwierigkeiten verbunden, die sich hauptsächlich daraus ergeben, daß sich die Präfaktquote nur mit der indirekten Methode verträgt. ²³⁷) Wie Wetter ²³⁸) bereits bewiesen hat, birgt die

²³³) Schmitz, A.: DBA-Kommentar, Seite 466.

²³⁴) Vgl. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Auflage, Stgt 1962, Spalte 6579, Bd. IV, Stichwort: Zerlegung

²³⁵) Vgl. dazu Siegrist, A.: Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, Universität Zürich, Dissertation 1939, Seite 161.

²³⁶) Vgl. dazu Blumenstein, Irene: In: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Band 17, 1948/49, Anmerkung 89, Seite 487.

²³⁷) Martmann, Karl: Das Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Schweden

Bestimmung über das Präcipuum die Gefahr zahlreicher neuer Aufteilungs- und Qualifikationskonflikte in sich. "Abgesehen davon, daß die Frage, ob die im Sitzstaat vorhandene Leitung eine wesentliche ist, eine reine Ermessensfrage ist, treten noch andere Gründe für die Abschaffung des Präcipuums hinzu. Die indirekte Methode versagt vollständig, wenn eine Unternehmung Betriebstätten in anderen, als nur den Vertragsstaaten besitzt, da eine Ermittlung des Gesamtgewinns in diesem Fall ausgeschlossen ist". 239)

III. KRITIK DER GEWINN- UND VERMÖGENSERMITTLUNGSMETHODEN

Versucht man, direkte und die indirekte Gewinn- und Vermögensermittlungsmethode zusammenfassend einander gegenüberzustellen, so gebührt der direkten Methode unbestritten 240) der Vorzug. Sie erfordert ein Minimum an internationalen Rechts- und Anstaltshilfeleistungen. Ferner kommt durch diese Methode dasjenige Gut dort zur Besteuerung, wo es tatsächlich "zugehörig" ist, nämlich dort, wo das Vermögen sich befindet und seinen Ertrag abwirft. Allein die direkte Methode entspricht dem im Steuerrecht maßgebenden Prinzip der sogenannten steuerrechtlichen Zugehörigkeit. 241) Wenn der Betriebstättenstaat "von der Fiktion der Selbständigkeit" ausgehend, ein Sondervermögen und ein "Sondereinkommen der Betriebstätte konstruiert" 242), dann sind alle notwendigen Unterlagen innerhalb der jeweiligen Landesgrenzen vorhanden.

Der Nachteil, der dem Steuerpflichtigen durch Anwendung der direkten Methode

Fortsetzung der Fußnote 237 von Seite 154:

In: Steuer Revue, Band 3, 1948, Seite 590: "Mit dieser Präcipualmethode hat man im Verhältnis zu Deutschland schlechte Erfahrungen gemacht".

238) Werter, H.: Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen, Universität Zürich, Dissertation 1939, Seite 247 und 309.

239) Vgl. Brunner, E. H.: Die Betriebstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Universität Bern, Dissertation 1954, Seite 88 - 90.

240) Vgl. Musterartikel, Artikel 6, der Musterabkommen von Mexiko und London; siehe auch Brunner, E. H., Seite 75.

241) Vgl. Brunner, E. H.: Die Betriebstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Universität Bern, Dissertation 1954, Anmerkung 26, Seite 74: "Wir können diesen Begriff der steuerrechtlichen Zugehörigkeit, der sich ja auf eine rechtliche Beziehung zwischen Steuersubjekt und Gemeinwesen bezieht, analog auf die rechtliche Beziehung anwenden, die zwischen demjenigen Gut besteht, welches das Steuerobjekt darstellt und dem Gemeinwesen."

242) Vgl. Blumenstein, E.: In: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Band 20, 1951/52, Seite 324.

bei Fehlen einer Buchführung und demzufolge Schätzung der betreffenden Betriebsstätte entstehen konnte²⁴³⁾, ist m. A. nach in der heutigen Diskussion außer Betracht zu lassen, weil die Eröffnung einer Betriebsstätte, z. B. einer deutschen Unternehmung in der Schweiz immer mit der Einrichtung der erforderlichen Buchführung verbunden sein wird.

Ein Nachteil der direkten Methode bleibe nicht unerwähnt.²⁴⁴⁾ Ein potentieller Verlust des Stammhauses kann in keiner Weise bei der Besteuerung der Betriebsstätte im Ausland berücksichtigt werden. Dadurch kann die eine Methode zu einer Besteuerung eines höheren als des insgesamt erzielten Erfolges von Stammhaus und Betriebsstätte zusammen führen.

Wenn auch die indirekte Methode den großen Vorteil bietet, daß eine mehr als hundertprozentige Gesamtbesteuerung mehrerer Betriebsstätten grundsätzlich ausgeschlossen ist (Ausgangspunkt ist ja der Reingewinn der Gesamtunternehmung), so ergeben sich dennoch ständig Schwierigkeiten mit den Finanzbehörden der verschiedenen Betriebsstättenstaaten. Diese Auseinandersetzungen beruhen insbesondere darauf, daß den einzelnen Staaten keine Kontrollmöglichkeit über die Betriebsstätten im andern Staat gegeben ist.²⁴⁵⁾ Ein weiterer Nachteil der indirekten Methode beruht darin, daß es mit ihr kaum möglich ist, "die effektive wirtschaftliche Bedeutung der einzelnen Betriebsstätte für das gesamte Unternehmen" festzustellen.²⁴⁶⁾ Des weiteren ist der oben erwähnte Grundsatz der Besteuerung gemäß der steuerrechtlichen Zugehörigkeit verletzt. Alle die angeführten Nachteile lassen eine Anwendung der indirekten Methode für den Steuerpflichtigen eher zu einem Willkürakt der Steuerbehörde werden.

Dieser Kritik stimmt auch Locher zu: "Die direkte Methode wird denn auch wegen der Verweigerung des Abzugs ausländischer Verluste oft kritisiert und abgelehnt; trotzdem ist sie im internationalen Verhältnis die einzige praktikable Methode der Gewinnermittlung." (247)

243) Brunner, E. H.: a. a. O., Seite 72 und 73.

244) Wilhelm-Seidler-Bartholdy: Niederlassungen, Zweigbetriebe und Bereiligungen im Ausland, München 1963, Seite 294.

245) Spitaler, Armin: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern. Reichenberg 1936, Seite 473.

246) Vgl. Brunner, E. H.: a. a. O., Anmerkung 30, Seite 74.

247) Locher, Kurt: Handbuch, Seite 90, Anmerkung 29.

7. KAPITEL: BETRIEBSTÄTTE ODER TOCHTERGESELLSCHAFT?

Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz wird bei Handels- und Produktionsunternehmungen immer die Frage aufwerfen: Betriebstätte oder Tochtergesellschaft? Neben der im vorhergehenden Kapitel dargelegten Problematik der Gewinnermittlung und -zurechnung sind bei Lösung dieser Frage weitere Vor- und Nachteile der unselbständigen Betriebstätte gegenüber einer selbständigen schweizerischen Niederlassung aufzuzeigen.

I. DIE FÜHRUNG DER BETRIEBSTÄTTE IN DEN BÜCHERN DES STAMMHAUSES

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung einer schweizerischen Betriebstätte erscheint es notwendig, auch auf die Frage der Behandlung der in der schweizerischen Betriebstätte sich befindlichen Aktiva, desgleichen der dortigen Passiva in der Bilanz des deutschen Stammhauses einzugehen. Es ist nämlich gerade für die Frage, ob eine Betriebstätte beibehalten oder ob eine Tochtergesellschaft gegründet wird, das Maß der buchhalterischen Belastung von Bedeutung, insbesondere für deutsche Aktiengesellschaften, die in jedem Fall die erleichterte buchhalterische Behandlung nicht in Anspruch nehmen können, sondern alle Positionen der schweizerischen Buchhaltung in die deutsche Buchhaltung laufend übernehmen müssen.

Wie früher schon erwähnt, sind das Vermögen und die Verbindlichkeiten der schweizerischen Betriebstätte handelsrechtlich genauso zu behandeln wie bei einer deutschen Betriebstätte.

Es empfiehlt sich in der Praxis, die Ergebnisse der Buchhaltung der schweizerischen Betriebstätte mindestens jeden Monat in die Buchhaltung des deutschen Stammhauses zu übernehmen. Mit Ausnahme der deutschen Stammhäuser in der Form der Aktiengesellschaft können diese ihre schweizerischen Buchhaltungs- und Bilanzvorfälle in einer Jahresbuchung erfassen, vorausgesetzt, daß monatlich die schweizerischen Saldenbilanzen an das deutsche Stammhaus geschickt werden.

Zur Veranschaulichung einer solchen Bilanz mag nachfolgendes Schema dienen:

Bilanz zum 31. Dezember 19 ..

<u>Aktiva</u>	<u>Passiva</u>
A Anlagevermögen	A Verbindlichkeiten
I Diverse Anlageposten des deutschen Stamm- hauses (Einzelausweis)	I Verbindlichkeiten Deutschland (Einzelausweis)
II Zusammengefaßtes Anlage- vermögen der Schweizer Betriebsstätte	II Verbindlichkeiten Schweiz (Sammelausweis)
B Umlaufvermögen	B Kapital
I Umlaufvermögen Deutschland (Einzelausweis)	I Kapital Deutschland
II Zusammengefaßtes Umlaufvermögen Schweiz (Sammelausweis)	II Kapital Schweiz
	C Gewinn
	I Gewinn Deutschland
	II Gewinn Schweiz

II. DIE AUSWIRKUNGEN DES PROGRESSIONSVORBEHALTS UND DES PROPORTIONALEN SCHULDENABZUGS AUF DIE BETRIEBSTÄTTENBESTEuerung

Im nachfolgenden Rechenbeispiel werden die gleichen Zahlen wie bei den Beispielen zur Aktiengesellschaft und zur Gesellschaft mbH gewählt werden. Es ist deshalb notwendig, auf die in der Praxis bedeutsamen Unterschiede im Steuersatz und beim Schuldenabzug bei Betriebsstätte und Tochtergesellschaft hinzuweisen.

a) DIE PROBLEMATIK DER ANWENDUNG DES STEUERSATZES

Das schweizerische Bundesgericht hat in seiner Entscheidung (Band 62, Teil I Seite 66) im Zusammenhang mit dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen die Frage untersucht, ob sich dadurch, daß der Steuersatz nach Maßga-

be des Gesamtvermögens und des Gesamteinkommens bestimmt wird, eine Doppelbesteuerung ergebe. Während das Problem bei der Besteuerung einer rechtlich selbstständigen Tochtergesellschaft überhaupt nicht auftaucht, ²⁴⁸ wird an dieser Stelle erhöhte Aufmerksamkeit gewidmet. Das schweizerische Bundesgericht hat obige Frage verneint. Als Begründung wird der Begriff der Doppelbesteuerung definiert und anschließend festgestellt: „daß der Progressionsvorbehalt nicht unter den Begriff der Doppelbesteuerung subsumiert werden könne. Der Gedanke des Progressionsvorbehaltes geht von der Vorstellung aus, die Verteilung der Steuerlast habe nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuersubjekte zu erfolgen.“ Ein zuverlässiger Maßstab für die Größe der Leistungsfähigkeit eines Rechtssubjektes ist nur die Gesamtheit seiner wirtschaftlichen Mittel“. ²⁴⁹ Aus diesem Grund bildet das Gesamtvermögen eines Rechtssubjektes sowie das Gesamtvermögen als Einheit (Grundsatz der Einheit des Einkommens und des Vermögens) zum Objekt der Besteuerung gemacht werden.“ ²⁴⁹

Die Auswirkung dieser Grundsätze, die mit dem Begriff des Progressionsvorbehaltes zusammengefaßt werden, liegt eindeutig auf der Hand. Während eine rechtsfähige schweizerische Tochtergesellschaft nur den ihrer Rentabilität entsprechenden Steuersatz in ihre Steuerplanung einzubauen braucht, muß im Falle der Eröffnung einer nicht rechtsfähigen schweizerischen Betriebsstätte die Anwendung eines nach dem Gesamtgewinn errechneten Steuersatzes getragen werden. Es kann nicht angezweifelt werden, daß hierin ein Nachteil liegt.

b) DIE PROBLEMATIK DER PROPORTIONALEN SCHULDENVERTEILUNG

Bei der Verteilung der Schulden auf schweizerische Betriebsstätte und deutsches Stammhaus folgt die Schweiz nicht dem deutschen Grundsatz des wirtschaftlichen Zusammenhanges. Die Schweiz nimmt einen sogenannten globalen Schuldenausgleich vor. Dies besagt, daß die schweizerischen Finanzbehörden einen Schuldenabzug in der Schweiz nur analog der Aufteilung des Gesamtvermögens auf Deutschland und die Schweiz zulassen. Dieser proportionale Schuldenausgleich geht soweit, daß selbst bei völliger Schuldenfreiheit der schweizerischen Betriebsstätte diese trotzdem gemäß dem prozentualen Verhältnis der Aufteilung des Gesamtvermögens von den in Deutschland bestehenden Schulden einen entsprechenden Betrag in der Schweiz zum Abzug bringen kann. Gleichzeitig werden die in Deutschland bestehenden Verbindlichkeiten nochmals voll zum Abzug zugelassen.

²⁴⁸) Brunner, E. H.: Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort, Universität Bern, Dissertation 1954, Seite 88.

²⁴⁹) Blumenstein, Ernst: System, Seite 203.

Dazu folgendes Beispiel:

<u>Vermögen</u>		<u>Schulden</u>	
Schweiz	100 000. -	Schweiz	- . -
Deutschland	900 000. -	Deutschland	500 000. -
		<u>Kapital</u>	
		Schweiz	100 000. -
		Deutschland	400 000. -
1 000 000. -		1 000 000. -	

Von dem Gesamtvermögen entfallen also 10 % auf die Schweiz, demzufolge können nach dem Prinzip des globalen Schuldenausgleichs 10 % der Schulden von 500 000. - = 50 000. - in der Schweiz zum Abzug gebracht werden. Andererseits können in Deutschland nochmals die vollen 500 000. - bei der Vermögenssteuer berücksichtigt werden.

III. ZUSAMMENSTELLUNG DER GESAMTEN STEUERBELASTUNG BEI WAHL DER BETRIEBSTÄTTENFORM

Fall 1: Das Stammhaus der schweizerischen Betriebstätte ist eine deutsche Kapitalgesellschaft. Der Jahresgewinn sei Fr. 100 000. -, das Kapital betrage Fr. 200 000. -, Standort: Zürich:

1) Schweizer Gewinn- und Vermögensteuern:

a) Wehrsteuer:	0,75 % ov. 200 000. -	150. -	
	8 % v. 100 000. -	8000. -	8150. -
b) Kantonsteuer:	1,5 % ov. 200 000. -	300. -	
	10 % v. 100 000. -	10 000. -	10300. -
c) Gemeindesteuer:	125 % v. 10300. -	12875. -	12875. -
Gesamtbelastung bei Nichtausschüttung durch die deutsche Muttergesellschaft:			31325. -

2) Werden die schweizerischen Gewinne an die Gesellschafter der deutschen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet, so kommt eine zusätzliche Einkommensteuerbelastung hinzu:

ca. 40 % von 68 675. -	27470. -
Gesamtbelastung	58795. -

Ist die deutsche Muttergesellschaft eine Kapitalgesellschaft, so unterliegen die aus der schweizerischen Betriebstätte transferierten Gewinne weder der deutschen Körperschaft- noch der Gewerbesteuer. Diese schweizerischen Gewinne sind daher vom deutschen Stammhaus in der Gewerbe- und Körperschaftsteuererklärung als nicht steuerpflichtig zu behandeln. Im Hinblick auf die Ausschüttung der schweizerischen Gewinne in Deutschland sei bemerkt, daß nach einem feststehenden Grundsatz zuerst die steuerpflichtigen und dann erst die steuerfreien Gewinne als ausgeschüttet gelten.

Fall 2 und Fall 3:

Das deutsche Stammhaus der schweizerischen Betriebstätte ist eine gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaft (Fall 2) oder das Kapital der Betriebstätte stammt aus dem Privatvermögen natürlicher Personen (Fall 3).

Die Besteuerung stellt sich wie im Fall 1. In beiden Fällen sind lediglich die obig errechneten schweizerischen Gewinn- und Vermögensteuern zu bezahlen (Fr. 31 325, -). Eine Besteuerung in Deutschland entfällt.

Gemäß den in den Kapiteln über die Gründung einer Aktiengesellschaft und die Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gezeigten Rechenbeispielen ergibt sich bei einem jährlichen Gewinn der schweizerischen Niederlassung in Höhe von Fr. 100 000, - und einem Kapital von Fr. 200 000, - die nachfolgend der Betriebstättenform gegenübergestellte prozentuale Steuerbelastung. Die angeführten Zahlen beziehen sich auf die Gesamtbelastung unter Annahme voller Gewinnausschüttung; die Zahlen in Klammern zeigen die Belastung unter Zugrundelegung der Gewinnthesaurierung in der Schweiz.

Kapitaleigentümer in Deutschland:	Kapital- gesellschaft	Personen- gesellschaft	Privat- personen
Niederlassungsform:	Steuerbelastung in % des Reingewinns		
Betriebstätte	58,8 (31,3)	31,3 (31,3)	31,3 (31,3)
Aktiengesellschaft	70,4 (33,3)	67,6 (33,3)	60,9 (33,3)
Gesellschaft mit beschränkter Haftung	72,7 (31,3)	51,9 (31,3)	51,9 (31,3)

Dieses Beispiel zeigt, daß die Rechtsform der unselbstständigen Betriebstätte gegenüber der Form der selbstständigen Tochtergesellschaft unter gewissen Voraussetzungen gewichtige Steuervorteile aufweist. Die Steuervorteile der Betriebstättenform schwinden jedoch, wenn aus der schweizerischen Niederlassung nur ein Teil des dort erzielten Gewinnes nach Deutschland transferiert wird. Nimmt der Geschäftsumfang der schweizerischen Niederlassung ein solches Ausmaß an, daß aus organi-

satorischen, buchhalterischen und haftungsrechtlichen Überlegungen die Gründung einer Kapitalgesellschaft erforderlich erscheint, so weist die Rechtsform der GmbH gegenüber der der AG durch ihre bevorzugte Behandlung im Doppelbesteuerungsabkommen Vorteile auf, die die Gründung einer GmbH angezeigt, einlassen. Die Steuerplanung einer Unternehmung hat sich bei einer zukünftigen Revision des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens nur damit zu rechnen, daß die GmbH der AG gleichgestellt wird. Eine darüber hinausgehende Schlechterstellung dürfte in keinem Falle möglich sein.

Ein abschließender Steuerbelastungsvergleich hat nicht nur die Rechtsform der schweizerischen Niederlassung zu beachten. Die steuerliche Gesamtbelastung variiert weiter je nach dem rechtlichen Status des oder der Inhaber. Die Steuerbelastung ist dann am geringsten, wenn als Inhaber der schweizerischen Niederlassung natürliche deutsche Personen oder Personengesellschaften (GGG-Besitzer als AG/KG) fungieren. Allerdings ist hierzu zu bemerken, daß die deutsche Steuerverwaltung die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung besonders streng prüfen wird, wenn z.B. nicht eine deutsche GmbH, sondern deren Gesellschafter die Mehrheit der schweizerischen Anteile in ihrem Besitz halten.

Eine deutsche AG als Stammhaus bietet dann Steuervorteile, wenn die von der schweizerischen Tochtergesellschaft empfangenen Gewinnanteile laufend an die AG ausgeschüttet werden. In diesem Fall hatte die deutsche AG im Gegensatz zur GmbH die Möglichkeit der Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer auf die privilegierte deutsche Körperschaftsteuer von 15 %.

Wirft man einen Blick in die Praxis, so geht heute im allgemeinen die Tendenz dahin, keine unselbständigen Zweigniederlassungen deutscher Gesellschaften in der Schweiz zu errichten, sondern selbständige Tochtergesellschaften. Döber 2301 führt dazu folgende Gründe an:

- "a) Abgrenzungsschwierigkeiten auf dem Gebiet von Steuern und Zoll (Ich habe versucht, die steuerlichen Abgrenzungsschwierigkeiten aufzuzeigen).
- b) Bei der Anmeldung einer Zweigniederlassung sind zahlreiche Unterlagen über den Hauptsitz beizubringen, was bei Gründung einer selbständigen Tochtergesellschaft entfällt.
- c) Für die Organe der selbständigen Tochtergesellschaft gelten die Vorschriften der jeweiligen Rechtsform, während für die Zweigniederlassung gemäß OR 835, Abs. 2 ein Bevollmächtigter mit Wohnsitz in der Schweiz und mit dem Recht der geschäftlichen Vertretung bestellt werden muß".

53) Döber, Willy: Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz. In: Die Wirtschaftsprüfung, 1962, Seite 610.

ABSCHNITT III: HAUS- UND GRUNDBESITZ IN DER SCHWEIZ UND SEINE STEUERLICHE BEHANDLUNG

Bisher wurde versucht, unter dem Begriff Gründungs- und Investitionstätigkeit in der Schweiz und ihre steuerliche Behandlung die Errichtung einer selbständigen Tochtergesellschaft sowie die Eröffnung einer schweizerischen Zweigniederlassung als unserbändiger Betriebstätte in steuerlicher Sicht darzulegen. Da themengemäß der Schwerpunkt der Arbeit den steuerlichen Besonderheiten gewidmet war, konnte auf die zahlreichen anderen betriebswirtschaftlichen Probleme nicht eingegangen werden.

Wie eingangs schon erwähnt, wird die Schweiz von den Investoren nicht nur als Steueroase, sondern auch als ein Land mit der größtmöglichen wirtschaftlichen Sicherheit bei den Investoren der ganzen Welt angesehen²⁵¹⁾, insbesondere bei den deutschen, denen das Streben nach Kapitalerhaltung und Wertsicherung infolge der wechselvollen Geschichte des Geldes in Deutschland als elementares Ziel vor Augen steht.

Als Kapitalanlage mit größtmöglicher Wertbeständigkeit hat sich bis heute die Investition in Grund- und Hausbesitz erwiesen. Dieser Investitionsform sei der folgende Abschnitt gewidmet.

8. KAPITEL: DIE BESONDERHEITEN DES SCHWEIZER IMMOBILIENMARKTES

Entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung der Schweiz haben sich am Grund-

251) Statistische Berichte des Kantons Zürich, 16. Jg., 1960, Heft I: Unter dem Titel "Grundstückskäufe der Ausländer im Kanton Zürich von 1952-1959" wird dort festgestellt, daß der Mehrerwerb (Überschuß der Käufe über die Verkäufe) für die genannte Zeitspanne durch alle im Ausland wohnhaften Ausländer (natürliche und juristische Personen) 143,9 Mio Fr. betrug, wovon 75,1 Mio Fr. allein auf das Jahr 1959 entfielen. Die entsprechenden Zahlen nur für juristische Personen mit Sitz im Ausland sind die folgenden: 69,2 Mio Fr. für 1952-1959, 34,4 Mio Fr. für 1959 allein. Die als Käufer auftretenden juristischen Personen mit Sitz im Ausland haben ihren Sitz fast ausschließlich im Fürstentum Liechtenstein. Die liechtensteinischen Gesellschaften waren an der auf ausländische juristische Personen entfallenden Kaufpreissumme mit 99 % beteiligt, an der erworbenen Bodenfläche mit 98 %. Die Mehrzahl dieser liechtensteinischen Gesellschaften trat nur einmal als Käufer oder Verkäufer auf. (Vgl. Neue Zürcher Zeitung Nr. 3231 vom 23.9.1960 und Nr. 3926 vom 14.12.1959).

stückmarkt im Laufe der Zeit ganz besondere Verhältnisse herangebildet. Das Schlagwort vom "Ausverkauf des Landes" mag dies veranschaulichen. Es wurde daher durch einen Bundesbeschluß vom 27. 2. 1961 (veröffentlicht in der Amtlichen Sammlung, 1961, Seite 206) und die dazugehörige Vollziehungsverordnung vom 30. 3. 1961 insbesondere der Erwerb von Grundstücken durch Ausländer eingeschränkt. "Der Erwerb von Grundstücken in der Schweiz durch Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland bedarf der Bewilligung der zuständigen kantonalen Behörde (Art. 1)".

1) Dem Erwerb von Grundstücken ist gleichgestellt der Erwerb von

- a) Miteigentum an Grundstücken
- b) Anteilen am Vermögen juristischer Personen oder Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, wenn das Vermögen ganz oder überwiegend aus Grundstücken besteht
- c) Baurechten oder Nutznießungsrechten an Grundstücken.

2) Anteilscheine von Anlagefonds gelten nicht als Miteigentums- oder Vermögensanteile im Sinne von Abs. 1, Buchstaben a) und b) (Art. 2).

Dieselbe Genehmigungspflicht besteht auch für Gesellschaften, deren Sitz nicht im schweizerischen Staatsgebiet befindet, wenn Personen oder Körperschaften mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland am Kapital dieser Gesellschaften mit einer höheren Quote als 50 % beteiligt sind oder auf andere Weise einen bestimmenden finanziellen Einfluß ausüben.

Nach Art. 3 Abs. 3 Buchstabe b darf die Bewilligung nicht verweigert werden, wenn "das zu erwerbende Grundstück ganz oder zu einem wesentlichen Teil dazu dient, auf ihm die Betriebsstätte eines Handels-, Fabrikations- oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes zu unterhalten oder technische Reserven des Schweizergewerbes von in der Schweiz tätigen ausländischen Versicherungsgesellschaften sicherzustellen". Nach Art. 11, Abs. 1 sind Rechtsgeschäfte auf bewilligungspflichtigen Erwerb von Grundstücken ohne Bewilligung nichtig. Ein nichtiges Rechtsgeschäft verschafft keinen Anspruch auf Eintragung im Grundbuch (Art. 12).

Die Festsetzung der Mieten wurde im September 1939 bei Kriegsausbruch einer behördlichen Kontrolle unterstellt. Bis Ende 1946 wurde dreimal eine Erhöhung der genehmigten Mieten von insgesamt 20 % bewilligt. Seit 1. 1. 1947 sind die Neubauten von jeder Genehmigungspflicht bezüglich des Mietpreises befreit. Die Beschränkungen gelten nur mehr für Wohnhäuser, die vor dem 1. 1. 1946 erstellt worden sind.

Analog den bei uns wirklichen Bestrebungen zum Abbau der Wohnungszwangswirtschaft rechnet man auch in der Schweiz mit einer Wiederherstellung des freien Wohnungsmarktes zum 1. 1. 1965. Diesem Faktor ist bei einer Investition in einer "Mietliegenschaft" und bei der Beurteilung ihres Kaufpreises das nötige Gewicht beizumessen. Nicht uninteressant mag für einen deutschen Investor die Frage sein,

ob er sein Bausparguthaben vor Ablauf der Sperrfrist auf einen Wohnungsbau in der Schweiz verwenden darf.

Mit dieser Frage hat sich der BFH im Urteil vom 1.3.1963 VI 269/61 U BStBl 1963 III Nr. 10 Seite 200 näher befaßt. Ein deutscher Staatsangehöriger hatte in den Jahren 1956-1959 Bausparbeträge an eine Bausparkasse geleistet und hierfür jährliche Prämien in Höhe von DM 400, -- bezogen. Mit einem Zwischenkredit der Bausparkasse in Höhe des Bausparguthabens erwarb er ein Eigenheim in Österreich. Das Finanzamt forderte die Wohnungsbaupramie zurück. Der BFH gab dem Finanzamt recht; "Verwendet ein Wohnbausparer ein Bausparguthaben vor Ablauf der Sperrfrist für einen Wohnungsbau im Ausland, so stehen ihm keine Wohnungsbauprämien zu".

Aus der Begründung zum Urteil geht hervor, daß nach dem Sinn des Gesetzes über die Gewährung von Prämien für Wohnbausparer nur der Wohnungsbau im Inland zur Behebung der inländischen Wohnungsnot zu begünstigen sei. Obwohl der Beschwerdeführer die Beträge zum Erwerb eines Eigenheims aufgewandt und somit an sich dem Wortlaut des Gesetzes Genüge getan hat, werden dennoch die Ziele des Wohnungsbau-Prämiengesetzes durch einen Wohnungsbau im Ausland nicht erfüllt. Das zitierte Urteil, welches ursprünglich für das Verhältnis Deutschland-Österreich gefällt wurde, kann analog auf das Verhältnis Deutschland-Schweiz übertragen werden. Der angeführten Begründung des Urteils kann nicht gefolgt werden. Es ist bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht einzusehen, warum durch den Bau eines Eigenheims im benachbarten Ausland die Ziele der Wohnungsbau-politik, nämlich Behebung der Wohnungsnot und Förderung der Eigentumsbildung, verfehlt würden. Dieser Einwand gilt besonders für diejenigen Baulustigen, die nahe der Grenzen wohnen.

9. KAPITEL: DIE LAUFENDE BESTEUERUNG

Die laufende Besteuerung des Haus- und Grundbesitzes in der Schweiz umfaßt wie in Deutschland Vermögen-, Einkommen- und Grundsteuer (Liegenschaftsteuer). In Deutschland hat sich insbesondere an der Einheitsbewertung, die, auf dem Jahre 1935 basierend, einen Haus- und Grundeigentümer gegenüber demjenigen, der sein Vermögen in Wertpapieren angelegt hat, wesentlich bevorzugt, eine heftige Diskussion entfacht. Es soll daher im folgenden vor Darstellung der eigentlichen Besteuerung ein Blick auf die schweizerische Lösung des Bewertungsproblems geworfen werden.

I. DIE BEWERTUNG DER GRUNDSTÜCKE

Seit dem 1. 1. 1959 wird auf das Vermögen natürlicher Personen keine Wehrsteuer mehr erhoben. Die wehrsteuerrechtlichen Bewertungsnormen haben daher nur mehr für juristische Personen Bedeutung.

a) DIE BEWERTUNG NACH WEHRSTEUERRECHT

Rechtsgrundlage bietet Art. 31 WStB: "Der Wert von Grundstücken wird unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes berechnet. Für Grundstücke, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen und deren Verkehrswert im wesentlichen durch diese Nutzungsart bestimmt wird, ist einschließlich der erforderlichen Gebäude nur der Ertragswert massgebend". Abs. 5 lautet: "Für die Bewertung der Liegenschaften erläßt das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement besondere Bestimmungen" 252).

Für die einzelnen Kantone gelten Sonderregeln. Hiernach wird zumeist der Wehrsteuerwert in einem vom Hundertsatz des kantonalen Steuerwerts ermittelt 253).

b) DIE BEWERTUNG NACH KANTONALEM STEUERRECHT

Die kantonalen Bewertungsvorschriften haben ihre Grundlage entweder in den jeweiligen Steuergesetzen (z. B. §§ 34-40 Zürcher StG) oder in besonderen Dekreten (z. B. Bern). Die Bewertung erfolgt dabei entweder außerhalb des Steuerveranlagungsverfahrens durch besondere Bewertungskommissionen oder direkt im Steuerveranlagungsverfahren. Im nächstfolgenden Teil werden die Verfahren in Zürich und in Bern herausgegriffen, da diese Kantone als repräsentativ gelten können. Im Kanton Bern hat das amtliche Bewertungsverfahren verschiedene Erscheinungsformen, die im Steuergesetz selbst geregelt sind (Art. 109).

Anlässlich der "Hauptrevision", die vom Grossen Rat angeordnet werden muß, erfolgt eine Neubewertung sämtlicher Grundstücke im ganzen Kanton. Die "Zwischenrevision" liegt im Ermessen des Regierungsrates. Er kann sie durchführen, wenn sich seit der letzten Hauptrevision infolge besonderer Verhältnisse der Wert von Grundstücken erheblich geändert hat (Art. 110 StG). Derartige Schätzungen sind im Kanton Zürich nicht gebräuchlich. Neueinschätzungen der Grundstücke können dort bei wesentlicher Veränderung des Ertrags- oder Verkehrswertes anlässlich jeder Veranlagung vom Steuerpflichtigen verlangt oder von der Steuerbehörde

252) Veröffentlicht bei: Henggeler, I. u. E.: Die Praxis der Bundessteuern, I. Teil, Bd. 1 und bei Känzig, E.: Wehrsteuerkommentar, Seite 669.

253) Vgl. Die Bewertung von Grundstücken nach Wehrsteuerrecht. In: Steuer Revue. 1953, Seite 46.

vorgenommen werden.

Wie im deutschen Bewertungsverfahren entstehen Belastungsunterschiede durch Bildung verschiedenartiger Grundstückskategorien (landwirtschaftliche, nicht-landwirtschaftliche) sowie durch die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsgrundsätze.

Landwirtschaftliche Grundstücke werden nur mit dem Ertragswert besteuert. Im Kanton Zürich jedoch nur unter der Voraussetzung, daß die betreffenden Grundstücke der bäuerlichen Existenz dienen bzw. gedient haben. Darauf möchte ich nicht weiter eingehen, weil sich die Grundungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmen in der Schweiz kaum auf das Gebiet der Landwirtschaft erstrecken wird. Es sollte jedoch gezeigt werden, daß hier wie dort die Landwirtschaft im Bewertungsrecht begünstigt wird. Bei der Bewertung des übrigen Grundvermögens wird ausschließlich auf den Verkehrswert abgestellt. ²⁵⁴⁾

Der Verkehrswert entspricht demjenigen Preis, der unter normalen Verhältnissen erzielt werden kann. ²⁵⁵⁾ In der Regel wird der Verkehrswert aus Ertrags- und Realwert rechnerisch mit folgender Formel ²⁵⁶⁾ ermittelt:

$$V = \frac{R + m \times E}{m + 1}$$

Die zürcherische Praxis verwendet dabei als Gewichtungsfaktor $m = 3$. Diese Formel ist nach übereinstimmender Auffassung von Steuerrechtslehre und Rechtsprechung nur eine Methode, um den im Gesetz vorgeschriebenen Verkehrswert richtig zu ermitteln. Sie ist weder für den Steuerpflichtigen noch für die Steuerjustiz verbindlich. ²⁵⁷⁾

²⁵⁴⁾ "...denn bei der Bestimmung des Vermögenswertes ist auch der Verkehrswert zu berücksichtigen, und zwar so, daß der gefundene Wert dem Mittel zwischen Ertrags- und Verkehrswert entspricht und das ertraglose Vermögen miteinfaßt". BGE v. 23.3.1945, 71 I Seite 113. Vgl. auch Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 14, 1945/46, Seite 68.

²⁵⁵⁾ Dienstanleitung zum Zürcherischen Steuergesetz v. 3.7.1952, Ziffer 227

²⁵⁶⁾ Frey, Arthur: Die Steuerlast auf dem Grundbesitz, Methoden und Ergebnisse bei Belastungsvergleichen über die Steuern auf Grundstücken, dargestellt an Hand des Steuerrechts in den Kantonen Zürich, Bern und St. Gallen unter Berücksichtigung des Wehrsteuerrechts, Handelshochschule St. Gallen, Dissertation, 1959, Seite 42 (künftig abgekürzt: Frey, A.: Grundbesitz, Seite ..)

²⁵⁷⁾ Frey, A.: Grundbesitz, Anmerkung 37. Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission des Kantons Zürich.

Eine Besonderheit des zürcherischen Bewertungsverfahrens liegt darin, daß für Grundbesitz, den ein Steuerpflichtiger vor weniger als fünf Jahren vor der Veranlagung erworben hat, der Kaufpreis zum Ansatz gelangt. Das schweizerische Bundesgericht hat jedoch diese Bewertungspraxis verworfen, weil "1) 10 StG im Kanton Zürich nicht einheitlich angewendet wird". 258)

Die Bewertung im bernischen Recht weicht von der zürcherischen nur etwas ab. In der Bewertung industrieller Grundstücke wird im Kanton Bern, im Realwert (Verkehrswert des Bodens + Zustandswert der baulichen Anlagen) abgezogen, welcher die obere Grenze für den amtlichen Wert darstellt. Von diesem Realwert werden Kürzungen, welche von der Zweckmäßigkeit der Anlagen, den Veräußerungsmöglichkeiten und anderen betriebswirtschaftlichen Faktoren abhängen, vorgenommen. 259) "Bei der Bewertung industrieller Liegenschaften wird allgemein versucht jenen Wert zu ermitteln, den ein zur Fortsetzung des Betriebes entschlossener Erwerber im Rahmen des Gesamtpreises der Unternehmung für das Grundstück ansetzen würde." 259) Diese Formulierung scheint vom deutschen Teilwertbegriff übernommen worden zu sein.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat wie die deutschen Finanzämter Kaufpreissammlungen durchgeführt und zahlreiche Bewertungen vorgenommen. Ihre Werte stimmen meist mit denen der kantonalen Steuerbehörden überein. Dieser Satz gilt nicht für Zürich. Frey 259) wagt eine sehr scharfe Kritik, wenn er schreibt: "... hinterläßt doch das zürcherische Bewertungssystem nach Äußerungen verschiedener Bewertungsexperten keinen sehr soliden Eindruck ... im Kanton Zürich dürften sämtliche Grundstücke durchschnittlich etwas höher bewertet werden - ganz abgesehen von der ungleichen Bewertungspraxis für Neubesitz an Wohn- und Geschäftshäusern."

II. DIE ERGÄNZENDE VERMÖGENSSTEUER

Wie schon dargelegt, stellt die eidgenössische und kantonale Vermögensteuer keine Belastung dar, die ausschließlich das Grundvermögen trifft. Im folgenden soll daher keine allgemeine Schilderung der Vermögensteuer mehr gebracht werden. Vielmehr soll in Anlehnung an Frey 260) die absolute und die relative Steuerlast in den Kantonen Zürich, Bern und St. Gallen, die durch die Vermögensteuer entsteht, für verschiedene Vermögensgrößen verglichen werden. Bei Darstellung der absoluten Steuerlast wird von der Fiktion ausgegangen, das Steuersubjekt besitze als einziges

258) Bundesgericht vom 7. 7. 49. In: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Jg. 1950, Seite 81

259) Frey, A.: Grundbesitz, Seite 47.

260) Frey, A.: Grundbesitz, Seite 57. Obige Tabellen sind teilweise aus der Tabelle 8 bei Frey genommen.

Steuerobjekt Grundvermögen.

Belastung des Reinvermögens in den Kantonshauptorten

	Steuer-		Reinvermögen in Fr.			
	fuß	20000	500000	1000000	10000000	
<u>Stadt Zürich:</u>						
Einfache Staatssteuer:	100	15. -	735. -	1730. -	24225. -	
Staatssteuer:	100	15. -	735. -	1730. -	24225. -	
Gemeindesteuer:	138	20.70	1014.40	2387.40	33430.50	
<u>Staats- und Gemeinde-</u> <u>steuer:</u>	238	35.70	1749.40	4117.40	57655.50	
<u>Stadt Bern:</u>						
Einfache Staatssteuer:	1	12. -	625. -	1500. -	15000. -	
Staatssteuer:	2	24. -	1250. -	3000. -	30000. -	
Gemeindesteuer:	2164 25.95		1352.50	3246. -	32460. -	
<u>Staats- und Gemeinde-</u> <u>steuer:</u>	4164 49.95		2602.50	6246. -	62460. -	
<u>Stadt St. Gallen:</u>						
Einfache Staatssteuer:	100	30. -	950. -	1950. -	19950. -	
Staatssteuer:	105	31.50	997.50	2047.50	20947.50	
Gemeindesteuer:	196	58.80	1862. -	3822. -	39102. -	
<u>Staats- und Gemeinde-</u> <u>steuer:</u>	301	90.30	2859.50	5869.50	60049.50	

Eine Auswertung dieses Vergleichs zeigt, daß die Vermögensteuerlast für alle Vermögensklassen in der Stadt Zürich am niedrigsten ist, kleine und mittlere Vermögen werden in St. Gallen relativ am stärksten belastet, große Vermögen in Bern. Hier zeigt sich nun, wie notwendig die Ausführungen über die Bewertung waren. Berücksichtigt man, daß die Bewertung in Zürich um ca. 20 % die Wertansätze der übrigen Kantone übertrifft, so zeigt sich sofort der Wert oder Unwert obiger Statistik. Diesem Mangel kann durch einen Belastungsvergleich mit relativen Werten begegnet werden.

Belastung des Reinvermögens in den Kantonshauptorten in v. T.

	20000	500000	1000000	10000000
Reinvermögen in Franken				
<u>Kanton Zürich:</u>				
Stadt Zürich:	1,79	3,50	4,12	5,77
Gewogenes Mittel				
im Kanton:	1,82	3,57	4,20	5,89
<u>Kanton Bern:</u>				
Stadt Bern:	2,50	5,21	6,25	6,25
Gewogenes Mittel				
im Kanton:	2,57	5,35	6,42	6,42
<u>Kanton St. Gallen:</u>				
Stadt St. Gallen:	4,52	5,72	5,87	6,01
Gewogenes Mittel				
im Kanton:	4,86	6,16	6,32	6,46
Gewogenes Gesamtmittel:	2,49	4,50	5,21	6,14

Die Vermögensteuer muß immer im Zusammenhang mit der allgemeinen Einkommensteuer betrachtet werden. Weiter muß bei Belastungsvergleichen über die Steuerlast auf Grundstücken auch die Liegenschaftensteuer mitberücksichtigt werden, der der folgende Teil meiner Ausführungen gewidmet ist.

III. DIE LIEGENSCHAFTENSTEUER

Der Grundbesitz unterliegt in der Schweiz grundsätzlich keiner Sondersteuer. Er wird zusammen mit den übrigen Vermögenswerten der allgemeinen Vermögensteuer als Subjektsteuer unterworfen. Dennoch erscheint in einzelnen Kantonen eine besondere Liegenschaftensteuer. ²⁶¹⁾ Die Gemeinden der Kantone Bern, Luzern, St. Gallen, Tessin und Wallis erheben eine obligatorische Grundsteuer. Eine fakultative Objektsteuer auf das Grundvermögen besteht in den Gemeinden der Kantone Zürich, Freiburg, Basel-Stadt, Appenzell-Innerrhoden, Graubünden, Waadt und Neuenburg. ²⁶²⁾

Boßhardt sucht nach einer Begründung für die Liegenschaftensteuer und führt aus: "... Es handelt sich um (drei) Objektsteuern, mit denen die Grundeigentümer die

²⁶¹⁾ Die Bezeichnung hierfür trägt in manchen Kantonen (z. B. St. Gallen) auch den Namen Grundsteuer wie im innerdeutschen Recht.

²⁶²⁾ Vgl. Die Steuern der Schweiz, I. Teil, Allgemeine Übersichten, Nr. 4
Stand Januar 1963.

mannigfaltigen Vorteile teilweise abgelten, die ihnen aus kommunalen Werken (Straßenbau, Wasserversorgung, Elektrizitätsversorgung, Quartierplan usw.) erwachsen." 263) Im Gegensatz zur allgemeinen Vermögensteuer wird die Liegenschaftensteuer nur von den Gemeinden erhoben. Die Beziehung zwischen dieser Gemeindesteuer und den ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern ist in den jeweiligen kantonalen Steuergesetzen geregelt, so z. B. im § 155 Zürcher Steuergesetz. Die entscheidenden Unterschiede zwischen der Vermögen- und der Liegenschaftensteuer liegen in den möglichen Steuerbefreiungen und in der Steuerbemessung. Steuerbefreiungen sind im allgemeinen nicht möglich. Die Bemessung der Liegenschaftensteuer wird dadurch vereinfacht, daß die meisten Gemeinden die kantonalen Besteuerungsgrundlagen, wie sie für die Vermögensteuer gelten, übernehmen. Ein Schuldenabzug wird nicht zugelassen. Steuerbemessungsgrundlage ist demnach der Bruttoverkehrswert des Grundstücks. In nachfolgender Tabelle sind für alle Kantone, die Grundstücke besonders belasten, jeweils für die Gemeinde des Kantonshauptortes die Steuersätze zusammengestellt. Wie bei der Vermögensteuer wird auch bei der Liegenschaftensteuer der Steuersatz in einer Vernaltniszahl ausgedrückt. Dieser Steuersatz ist unveränderlich und proportional. Eine Multiplikation des einfachen Ansatzes mit einem Steuerfuß erfolgt nicht.

Liegenschaftensteuer (Impôt immobilier) 264)

Gemeinde:	Liegenschaftsteuer für je 100000. - Fr. Grundbesitz		Bewertungsgrundlage
	Nat. Pers. Fr.	Jur. Pers. Fr.	
Zürich	50. -	50. -	Verkehrswert
Bern	90. -	90. -	Amtlicher Wert
Luzern	50. -	50. -	Katasterschätzung
Altdorf, Schwyz, Sarnen, Stanz, Glarus, Zug, Solothurn, Basel	- . -	- . -	
Fribourg ¹	260. -	410. -	Valeur fiscale
Liestal	25. -	200. -	Katasterwert
Schaffhausen, Herisau, Appenzell, Aarau, Frauenfeld	- . -	- . -	
St. Gallen	30. -	30. -	Verkehrswert
Chur	50. -	50. -	Verkehrs- u. Ertragswert
Bellinzona ¹	80. -	240. -	
Lausanne ¹	125. -	255. -	Estimation fiscale
Sion ²	200. -	200. -	Taxe cadastrale
Neuchâtel	- . -	200. -	Estimation cadastrale
Genève	100. -	200. -	Valeur du rendement capitalisé, valeur locative ou valeur vénale.

1) Geschäftsgrundstücke werden steuerlich begünstigt.

2) Bebaute Grundstücke: 2 v. T.; Unbebaute Grundstücke: 1 v. T.

263) Boßhardt, Oskar: Die neue Zürcherische Einkommen- und Vermögensteuer. Zürich, 1952, Seite 25.

264) Eidgenössisches statistisches Amt: Steuerbelastung in der Schweiz 1962; Stati-

IV. DER GRUNDSTÜCKSERTRAG ALS OBJEKT DER ALLGEMEINEN EINKOMMENSTEUER

Hinsichtlich der einkommensteuerlichen Belastung ist es für einen schweizerischen Grundeigentümer wesentlich, ob er seine Liegenschaft geschäftlich oder privat verwendet. Ist das Grundstück Bestandteil des Betriebsvermögens, wird der Grundstücksertrag nach den Grundsätzen über die Besteuerung von selbstständigem Erwerbseinkommen²⁶⁵⁾ als Bestandteil des Geschäftsertrages besteuert, bei privater Nutzung eines Grundstücks ist dessen Ertrag als Vermögensertrag zu versteuern. Mit ein paar Worten soll auf diese Trennung näher eingegangen werden.

Mangels gesetzlicher Regelung war es der Steuerrechtsprechung vorbehalten, Grundsätze für eine entsprechende Unterscheidung zu finden.

Schweizerische Literatur und Rechtsprechung unterscheiden drei Vermögenskategorien;²⁶⁶⁾ Notwendiges Geschäftsvermögen (Maschinen, Warenlager), notwendiges Privatvermögen (Villa, Hausrat) und gewillkürtes Geschäftsvermögen (Wertpapiere, Liegenschaften), welches seiner Natur nach ebenso gut zum Geschäfts- wie zum Privatvermögen gehören kann. Als Beurteilungskriterien werden vom Schweizerischen Bundesgericht "die gesamten tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse" herangezogen.²⁶⁷⁾ Damit lassen sich jedoch die Schwierigkeiten in der Zurechnung gemischtgenutzter Gebäude nicht beheben, so daß diese Materie mit allen Vor- und Nachteilen der kantonalen Vielfalt behaftet ist.

Der steuerpflichtige Ertrag aus "Privatliegenschaften" setzt sich wie im deutschen Steuerrecht aus den tatsächlichen Mieteinnahmen zuzüglich des Wertes der eigen-genutzten Wohnung zusammen. Der Ansatz des Mietwertes einer Wohnung, die an Dritte unentgeltlich oder gegen ein unvernünftigmäßig geringes Entgelt überlassen wird, erfolgt uneinheitlich. So spricht sich Frey²⁶⁸⁾ gegen einen Ansatz aus. Er zitiert BGE 71 I 127. Anderer Ansicht ist jedoch Perret.²⁶⁹⁾ Im Gegensatz zum steuerpflichtigen Ertrag aus Privatgrundstücken, der innerhalb der allgemeinen Einkommensteuer gesondert ermittelt wird, ist der steuerpflichtige Ertrag von Betriebsgrundstücken Bestandteil der Gewinn- und Verlustrechnung. Es kann daher

Fortsetzung der Fußnote 264 von Seite 171:

stische Quellenwerke der Schweiz, Heft 341, Bern, 1963, Tabelle 17.

265) Die schweizerische Steuerrechtslehre kennt vier Einkommens Typen. Erwerbseinkommen, Ertragseinkommen, Ersatzseinkommen und Gewinnseinkommen. Diese Einteilung ist Art. 21 WStB entnommen. Vgl. a. Blumenstein, E.: System, Seite 110.

266) Vgl. Frey, A.: Grundbesitz, Seite 100, Anm. 10 und die dort angeführte Literatur.

267) BGE 70 I 259.

268) Frey, A.: Grundbesitz, Seite 103.

269) Perret, Charles-Masshardt, Heinz: Kommentar zur Eidgenössischen Wehrsteuer, 1959-1964, Art. 21 N 15.

keine Belastung aus Einnahmen von Betriebsgrundstücken gesondert ermittelt werden.

Bei der Bemessung der Betriebsausgaben (Gewinnungskosten) bzw. der Werbungskosten (Unterhalts- und Verwaltungskosten) beim Haus- und Grundbesitz bestehen verschiedene Unterschiede zum deutschen Steuerrecht. Wichtig ist, daß nur "Reparaturen und werterhaltende Aufwendungen" nebst der Liegenschaftensteuer und anderen diversen Abgaben abzugsfähig sind. Nicht abzugsfähig sind alle wertvermehrenden Aufwendungen, Leistungen zum Zwecke der Planung, Beiträge bei der Erschließung des Baugrundes usw. ²⁷⁰⁾ Die Unterhalts- und Verwaltungskosten können nach schweizerischem Steuerrecht pauschaliert werden. ²⁷¹⁾ Der Steuerpflichtige hat die Wahl, zwischen Geltendmachung seiner tatsächlichen Aufwendungen oder der Anwendung des Pauschalsatzes sich zu entscheiden. Manche Kantone legen den Steuerpflichtigen nach erfolgter Wahl für längere Zeit fest. Die pauschalierten Abzüge betragen ca. 2 bis 3 % vom Gebäudewert für Verwaltungs- und Unterhaltskosten, in anderen Fällen sind Sätze von 1,5 v. T. vom Brandversicherungswert bekannt. ²⁷²⁾

Der Abzug von Schuldzinsen ist in allen Kantonen gestattet. Absetzungen für Abnutzung dürfen nach schweizerischem Steuerrecht nur von Geschäftsgebäuden vorgenommen werden. Hierbei werden durch Festsetzung eines Endwertes (= Restwert) bestimmte Untergrenzen gesetzt. Industriegrundstücke sind davon ausgenommen. Das schweizerische Bundesgericht entscheidet bei der Festlegung ²⁷³⁾ des Endwertes ziemlich großzügig. So hat es eine 100 % - AfA auf Fabrikgrundstücke und -gebäude für zulässig erklärt. Die Kantone haben zumeist die AfA-Sätze des Wehrsteuerrechts, wie sie in den Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellt wurden, übernommen.

"Als geschäftsmäßig begründet können Abschreibungen auf dem Buchwert zugelassen werden bis zu:

1 % auf Wohnkolonien von Immobiliengesellschaften und auf Arbeitersiedlungen geschäftlicher Betriebe,

2 % auf Geschäftshäuser

5 % auf Fabrikgebäude und gewerbliche Liegenschaften". ²⁷⁴⁾

²⁷⁰⁾ Henggeler-Pestalozzi: Die Praxis der Bundessteuern, Teil I, Die Eidgenössische Wehrsteuer, Art. 25, WStB, N 23 - 30.

²⁷¹⁾ BGE v. 21.11.1947 73 I 404

²⁷²⁾ Frey, A.: Grundbesitz, Seite 112.

²⁷³⁾ BGE 63 I 186: "Ob die Anlagen, sei es während des Betriebes oder nach einer allfälligen Stilllegung noch einen gewissen Verkehrswert aufweisen würden, ist unerheblich, da die geschäftsmäßige Bestimmung der Anlagen im Betrieb weitergehende Abstriche rechtfertigt". 26.4.37.

²⁷⁴⁾ Vgl. Kreisschreiben Nr. 2 und 3 der EStV an die kantonalen Wehrsteuerverwaltungen v. 20.12.1951 und 9.1.1952, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht Bd. 21, 1952/53, Seite 271 und Bd. 20, 1951 52, Seite 298.

Besonderer Erwähnung wert erscheint noch das "Berner System". Es handelt sich dabei um eine sofortige Einmalabschreibung von 50 %. Der Rest kann überhaupt nicht abgeschrieben werden. ²⁷⁵⁾ Dieses System fand in der Praxis keine Aufnahme. ²⁷⁶⁾ Zusammenfassend sei nochmal die Unterschiedlichkeit der kantonalen Abschreibungspraxis hervorgehoben. "Wohl auf keinem Gebiet wie auf demjenigen der Abschreibungen weicht die Einzelveranlagung vom allgemeinen Fall derart häufig ab; man könnte beinahe behaupten, daß der Normalfall hinter den Ausnahmen zurücktritt.

Bei den Verhandlungen zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden werden immer wieder Kompromisse und Ausnahmeregelungen getroffen. So ist es beispielsweise üblich, daß ein Teil der Überabschreibungen zugelassen wird unter der Bedingung, daß die restlichen nicht anerkannten Abschreibungen nicht aktiviert werden; oder es werden auf Bauten auch Totalabschreibungen in einem Jahr zugelassen, wenn die Bautätigkeit eine regelmäßige ist und praktisch den Charakter einer Ersatzinvestition ist. Hinsichtlich der tatsächlichen Abschreibungspraxis können nur Vermutungen angestellt werden; gestützt auf die Erfahrungen in der Praxis darf angenommen werden, daß die zürcherischen Steuerbehörden im Einzelfall den kaufmännischen Bedürfnissen am weitgehendsten entgegenkommen, während andererseits im Kanton Bern sehr strikt an der einheitlichen Abschreibungspraxis festgehalten wird." ²⁷⁷⁾

10. KAPITEL: DIE BESTEUERUNG DES GRUNDVERMÖGENS BEIM ERWERB UND BEI DER VERÄUSSERUNG

Die Belastung des schweizerischen Grundvermögens durch aperiodische Steuern geschieht in dreifacher Form, durch die Grundstücksgewinnsteuer, die Handänderungssteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Letztere wurde bereits im vorhergehenden, soweit es im Rahmen der Arbeit geschehen konnte, erörtert. An dieser Stelle kann daher auf deren Betrachtung verzichtet und nur auf die beim Erwerb und bei der Veräußerung fällig werdenden Steuern eingegangen werden.

I. DIE GRUNDSTÜCKSGEWINNSTEUER

Vor Behandlung der eigentlichen Belastung, die durch die Grundstücksgewinnsteuer entsteht, möchte ich in ein paar kurzen Gedanken die Berechtigung einer solchen

²⁷⁵⁾ Hügi, Werner: Abschreibungen, Rückstellungen und Reserven im bernischen Steuerrecht. In: Büro und Verkauf, 1944/45, Seite 127-129

²⁷⁶⁾ Frey, A.: Grundbesitz, Seite 120.

²⁷⁷⁾ Frey, A.: Grundbesitz, Seite 122.

Steuer untersuchen. Nach deutschem Steuerrecht ist ein Gewinn, der sich bei der Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Grundstücks ergibt, steuerfrei sofern der Erwerb des Grundstücks mehr als zwei Jahre zurückliegt.

Die Liegenschafts- bzw. Grundstücksgewinne werden in folgenden Kantonen steuerlich gesondert erfaßt: Zürich, Luzern, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Zug, Freiburg, Basel-Land, Appenzell-Außerrhoden, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Tessin, Waadt, Valais und Genéve. Andere Kantone erlassen die Grundstücksgewinne im Rahmen einer allgemeinen Wertzuwachssteuer, so Bern, Basel-Stadt, Schaffhausen, Graubünden und Thurgau. Der restliche Kreis von Kantonen belastet solche Gewinne im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer oder stellt sie ganz frei.

Auch bei der schweizerischen Grundstücksgewinnsteuer ist die Trennung in Privat- und Geschäftsgrundstücke wesentlich. So unterwirft z.B. der Kanton St. Gallen Gewinne aus der Veräußerung von Geschäftsgrundstücken der gewöhnlichen kantonalen Ertragsteuer, Gewinne aus der Veräußerung von Privatgrundstücken jedoch der besonderen Grundstücksgewinnsteuer. In nachfolgender Tabelle habe ich versucht, die Erhebung von besonderen Grundstücksgewinnsteuern nach Kantonen und Grundstücksarten zusammenzustellen.²⁷⁸⁾ Nach Wehrsteuerrecht werden - wie im deutschen Steuerrecht - nur die Gewinne aus der Veräußerung von Geschäftsliegenschaften im Rahmen des Geschäftsgewinns besteuert.

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes aus Grundstücken

Kanton:	Steuerberechtigt:	Steuerart für Geschäftsgrundstücke	Steuerart für Privatgrundstücke	Steuersatz
Zürich	Gemeinde	GGW	GGW	-
Bern	Kanton u. Gemeinde	Vermögensgewinnsteuer	Vermögensgewinnsteuer	
Luzern	Gemeinde	GGW	GGW	
Uri	steuerfrei			
Schwyz	Kanton	GGW	GGW	5-25 %
Obwalden	Kanton u. Gemeinde	GGW	GGW	0,5-2 %
Nidwalden	Kanton	GGW	GGW	5-25 %
Glarus	Kanton	GGW	GGW	10-30 %
Zug	Gemeinde	GGW	GGW	
Freiburg	Kanton u. Gemeinde	Impôt sur les gains immobiliers		8 %

278) Quelle: Steuern der Schweiz, II. Teil. Diese Tabelle habe ich aus den einzelnen Kantonsheften zusammengestellt. GGW = Grundstücksgewinnsteuer.

Kanton:	Steuer- berechtigt:	Steuerart für Geschäftsgrund- stücke:	Steuerart für Privatgrund- stücke:	Steuersatz
Solothurn	Kanton u. Gemeinde	GGW	GGW	2-10 %
Basel-Stadt	-----	-----	-----	
Basel-Land	Kanton	GGW	GGW	3,4-20 %
Schaffhausen	Kanton	Kapitalge- winnsteuer	Kapitalge- winnsteuer	
Appenzell- Außerrhoden	Kanton	GGW	GGW	5-32 %
Appenzell- Innerrhoden	Kanton	GGW	GGW	10-40 %
St. Gallen	Kanton	Ertrag- steuer	GGW	4-10 %
Graubünden	Kanton	Vermögensge- winnsteuer		3-10 %
Aargau	-----	-----	-----	
Thurgau	-----	-----	-----	
Tessin	Kanton	imposta sul maggior valore immobiliare		2-5 %
Waadt	Kanton	-----	impôt sur les gains immobiliers	
Wallis	-----	-----	-----	
Neuenburg	-----	-----	-----	
Genf	-----	-----	-----	

Die Steuerbemessungsgrundlagen sind für den einzelnen Kanton zumeist in den jeweiligen kantonalen Steuergesetzen niedergelegt. Gleiche Grundsätze zu ihrer Berechnung gelten in den Kantonen Zürich, Bern und St. Gallen. Ausgangspunkt ist der Verkaufserlös des beurkundeten Kaufvertrags, bei dingentgeltlichen Rechtsgeschäften der Verkehrswert. Der Steuerpflichtige hat nach zürcherischem Recht, ebenso nach bernischem Recht die Möglichkeit, den Nachweis zu erbringen, daß der ihm tatsächlich bezahlte Kaufpreis niedriger war, als der beurkundete. Der Ausgangswert wird um die Leistungen des Erwerbers, die dieser zuzüglich zum Kaufpreis erbringt, um die zusätzlichen Leistungen des Veräußerers sowie um Abgaben und sonstige Verkaufs- und Übertragungsspesen bereinigt. Bei Geschäftsgrundstücken ist zu beachten, daß keine zweifache Besteuerung erfolgt, einmal durch die Gewinn- und anderen durch die Sondersteuer. Die Grundstücksgewinne des Beruthandels sind von der Sondersteuer befreit. Wichtigste steuerliche Auswirkung der unterschied-

lichen Handhabung sind die steuerlichen Belastungsdifferenzen. Man kann annehmen, daß in der überwiegenden Zahl der Fälle die Besteuerung durch die Grundstücksgewinnsteuer günstiger wäre. Dies gilt insbesondere für längere Besitzdauern, da in diesen Fällen die Grundstücksgewinnsteuer in allen Kantonen einen wesentlichen Abschlag (50 - 60 %) erfährt.

In Zürich ist die Grundstücksgewinnsteuer z. B. folgend gestaltet.

10 % für die ersten	Fr.	2 000. -
15 % " " weiteren	"	3 000. -
20 % " " "	"	4 000. -
25 % " " "	"	6 000. -
30 % " " "	"	10 000. -
35 % " " "	"	25 000. -
40 % " Gewinnanteile über	"	50 000. -

Aus der Tabelle der Ermäßigung

5 Jahre Besitz	5 %
10 " "	20 %
15 " "	35 %
20 " "	50 %

Die Ansätze sind gesetzlich festgelegt und gestatten den Gemeinden keine Abweichungen.

Ein besonderes Problem ergibt sich bei der Gründung von Immobilienaktiengesellschaften im Zusammenhang mit der Grundstücksgewinnsteuer. Es geht um die Frage, ob die Grundstücksgewinnsteuer durch Gründung einer solchen Gesellschaft umgangen werden kann.

Besitzt z. B. eine Gesellschaft nur eine einzige Liegenschaft und wird diese verkauft, so liegt zwar wirtschaftlich eine Grundstücksveräußerung, rechtlich jedoch eine Veräußerung der Aktiengesellschaft vor. In der Literatur herrschen hiezu unterschiedliche Meinungen, es ist jedoch anzunehmen, daß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zum Durchbruch verholfen werden wird. So schreibt Locher²⁷⁹⁾: "In Deutschland wohnhafte Aktionäre einer schweizerischen Immobiliengesellschaft, die die Aktien an einen Dritten verkaufen, veräußern wirtschaftlich nicht nur die Aktien, sondern auch das Grundstück; Demnach ist nach schweizerischer Auffassung die Grundstücksgewinnsteuer geschuldet. Wenn die deutschen Behörden dieses Veräußerungsgeschäft als Aktienverkauf und damit als Veräußerung beweglichen Vermögens betrachten, muß die aus der unterschiedlichen Qualifizierung des Grund-

279) Locher, Kurt: Einige Gedanken ..., In: Steuer und Wirtschaft, 1962, Spalte 331.

geschäfts resultierende Doppelbesteuerung im Verständigungsverfahren zu beseitigen versucht werden. Entsprechende gemeinsame Regeln sind bisher noch nicht entwickelt worden". Anderer Ansicht sind Brunner-Altorfer: 280)

"Eine Liegenschaft, die in ihrem realen Werte z. B. durch ihre zentrale Lage erheblich gestiegen ist und dieser Wert wesentlich höher liegt, als der von der Steuer anerkannte Verkehrswert, wird vom Eigentümer an eine Aktiengesellschaft, deren sämtliche Aktien oder überwiegender Teil dem Eigentümer der Liegenschaft gehören, zum normalen Verkehrswert verkauft. Sodann veräußert der Eigentümer der Liegenschaft seine Aktien zu einem wesentlich, z. B. dreifach höheren Betrag. Durch eine solche Manipulation kann die Grundstücksgewinnsteuer umgangen werden".

Das schweizerische Bundesgericht teilt jedoch die Ansicht von Locher (BOE. Bd. 55 I, 1959, Seite 92).

II. DIE HANDÄNDERUNGSSTEUER

Durch die Handänderungssteuer wird der Vermögensübergang als solcher besteuert. Steuerobjekt ist der Übergang eines Rechtes von einem Subjekt auf ein anderes. Handänderungssteuern werden in 19 Kantonen erhoben. Keine Handänderungssteuer fordern die Kantone Uri, Obwalden, Glarus, Schaffhausen, Aargau und Wallis. Die Terminologie der kantonalen Steuergesetze ist uneinheitlich. Handänderungsabgaben werden bald als "Abgabe", bald als "Steuer" oder als Gebühr bezeichnet. Steuerhoheitsträger sind die Kantone, die die Erhebung der Handänderungssteuer jedoch verschiedentlich den Gemeinden übertrugen (Zürich). Das Steuersubjekt kann zwischen den Vertragsparteien bestimmt werden; in der Regel halt sich der Fiskus an solche Abmachungen. Die Praxis bestimmt meist den Erwerber als Steuerpflichtigen. Als wichtigste Handänderungstatbestände gelten: Erbgang, Kauf und Verkauf, Handänderung zwischen Verwandten durch Schenkung und Tausch, Zwangsverwertungsverfahren, enteignende staatliche Zwangsmaßnahmen (nach bernischem Recht steuerpflichtig), Umlegungs- und Grenzberichtigungsverfahren und formelle Handänderungen (Gesellschaftsgründung) werden gewöhnlich nicht besteuert. Steuerbemessungsgrundlage ist zumeist der Kaufpreis (z. B. § 181 Zürcher Steuergesetz). Die Steuersätze betragen:

280) Brunner-Altorfer; Die Besteuerung der Aktiengesellschaft in der Schweiz, Hamburg 1962, Anmerkung 20, Seite 20.

Zürich		2,0 ‰	Schaffhausen	-
Bern	5 ‰	- 10,0 ‰	Appenzell-Außerrhoden	1,0 ‰
Luzern		1,5 ‰	Appenzell-Innerrhoden	0,5 ‰
Uri		-	St. Gallen	0,5 ‰- 1,0 ‰
Schwyz		1,0 ‰	Graubünden	1,0 ‰- 4,0 ‰
Nidwalden		5,0 ‰	Aargau	-
Zug	2 ‰	- 8,0 ‰	Thurgau	9,0 ‰
Glarus		-	Tessin	4,0 ‰
				-11,0 ‰
Obwalden		-	Waadt	1,5 ‰- 2,6 ‰
Freiburg	1 ‰	- 2,0 ‰	Wallis	-
Solothurn	1 ‰	- 2,0 ‰	Neuenburg	2,0 ‰- 4,0 ‰
Basel-Stadt		2,5 ‰	Genf	1,0 ‰-2,0 ‰
Basel-Land		1,0 ‰		

11. KAPITEL; DIE GRÜNDUNG EINER IMMOBILIENGESSELLSCHAFT

Die Gründungs- und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz äußert sich immer in konkreten Erscheinungsformen. Im folgenden sollen daher die Gründung einer schweizerischen Immobiliengesellschaft und damit zusammenhängende steuerliche Besonderheiten näher aufgezeigt werden.

1. URSACHEN FÜR DIE GROSSE VERBREITUNG DER IMMOBILIENGESSELLSCHAFTEN IN DER SCHWEIZ

Die schweizerischen Immobiliengesellschaften bestehen häufig nur aus einem einzigen Anwesen. Ihre Tätigkeit erstreckt sich auf dessen Verwaltung ²⁸¹⁾. Ende 1961 gab es in der Schweiz 12 443 Immobilien-Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von 1 027 017 000.- Franken und 163 Immobilien-GmbH mit einem Stammkapital von 4 528 000.- Franken ²⁸²⁾. Drei Gründe sind für die Wahl eines besonderen Rechtsmantels anlässlich des Erwerbes eines Anwesens hervorzuheben. Eine erste Ursache ist das fehlende Stockwerks- und Wohnungseigentum. Zwar hat, im Bestreben, der fortschreitenden Entpersönlichung des Grundeigentums Einhalt

²⁸¹⁾ J. Vontobel & Co.: Kapitalanlagen in der Schweiz, Zürich 1959, Seite 31.

²⁸²⁾ Eidgenössisches Statistisches Amt: Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Jahre 1961. In: Die Volkswirtschaft, Bern, 1962, Seite 141-143.

zu gebieten, und vor allem in den Städten einer weiteren Bevölkerungsschicht Gelegenheit zu geben, Grundbesitz zu erwerben. Das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement im Februar 1959 den Kantonen und den interessierten Wirtschaftsverbänden einen Entwurf über die Einführung des Stockwerkseigentums vorgelegt. Heute ist es jedoch noch nicht möglich, in der Schweiz eine Wohnung - wie bei uns - kautlich zu erwerben. Durch Bildung einer Immobilienaktiengesellschaft, wobei die Aktienpakete so aufgeteilt werden, daß auf den einzelnen Inhaber der Anteil einer Wohnung sowie der dazugehörige Anteil an Nebenräumen entfällt, kann obig geschildertem Rechtsmangel abgeholfen werden. Bei Gründung einer Immobiliengesellschaft wird von den Aktionären meist mit einem Freund oder ein sogenannter Gestionsvertrag abgeschlossen, in dem die Wahrung der gemeinsamen Interessen nach von vorneherein festgelegten Grundsätzen dem Freund übertragen wird.

Eine zweite Ursache für die große Verbreitung der Immobiliengesellschaften in der Schweiz ist die Tatsache, daß die Immobilien-Anlagefonds, da sie keine juristischen Personen sind, Haus- und Grundbesitz nicht direkt erwerben und besitzen dürfen. Sie verwenden daher zwischengeschaltete Immobilienaktiengesellschaften²⁸³⁾. Des öfteren wird auch das Anonymitätsmoment als Grund genannt. "Die Zwischenschaltung einer Gesellschaft für den Immobilienbesitz erfolgt oft im internationalen Verhältnis aus Anonymitätsgründen. Dazu folgendes Beispiel. Ein Ausländer, (z. B. ein deutscher Steuerpflichtiger, möchte in der Schweiz anonym, d. h. ohne, daß sein Name im Grundbuch oder sonstwo erscheint, eine Liegenschaft besitzen. Er kann zu diesem Zweck unter Verwendung von fiduziärschen eingesetzten Verwaltungsräten (Strohmannern) eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in der Schweiz gründen" ²⁸⁴⁾.

II. STEUERLICHE VORTEILE UND MÖGLICHE QUALIFIKATIONSKONFLIKTE BEI GRÜNDUNG EINER SCHWEIZERISCHEN IMMOBILIENGESellschaft

Nach Flüge²⁸⁵⁾ ist es namentlich für deutsche Interessenten von schweizerischen Immobiliengesellschaften wichtig zu wissen, "daß das schweizerische Bundesgericht in seiner neuesten Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot die Immobiliengesellschaften kollisionsrechtlich als Liegenschaften qualifiziert, die der Besteuerung am Ort der Belegenheit unterliegen". Aus dieser Rechtsauffassung folgt, wie schon zu Ende des 10. Kapitels erwähnt, daß Gewinne, die

²⁸³⁾ Schmid, Alfons: Steuerflucht, Seite 40.

²⁸⁴⁾ Schmid, Alfons: Steuerflucht, Seite 100.

²⁸⁵⁾ Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, Heft 12, 1961, Seite 129.

bei der Veräußerung der Anteile solcher Gesellschaften erzielt werden, der Besteuerung im Liegenschaftskanton unterliegen, ohne Rücksicht auf das Wohnsitzprinzip.

Nicht alle Kantone gebrauchen die ihnen bundesrechtlich zustehende Besteuerungsbefugnis in gleicher Weise. So wurde im Kanton Zürich schon vor der oben bei Flüge zitierten Bundesgerichtsentscheidung die Veräußerung von Immobilienaktiengesellschaften der Veräußerung von Liegenschaften unter Mißachtung der Rechtsform in Anlehnung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise gleichgestellt. Der Kanton Basel-Stadt war an einer solchen Deutung durch innerkantonale Gesetze gehindert. Als Folge ergab sich, daß ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Zürich seine Immobiliengesellschaft in Basel unversteuert verkaufen konnte, weil die Zürcher Behörden der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die Basler Steuerbehörden jedoch der formaljuristischen den Vorrang einräumten. Die Basler Finanzämter konnten den Gewinn, den ein Steuerpflichtiger aus einem anderen Kanton mit den Anteilen an einer Basler Immobiliengesellschaft erzielte, nach internem Steuerrecht nicht belasten. Diese Gesetzeslücke ist jedoch heute geschlossen, Basel kann die ihm auf Grund der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis zustehende Besteuerungsbefugnis voll ausnützen, ohne die juristische Person übersehen zu müssen.

Aus diesem Beispiel des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts sind zwei Besonderheiten für deutsche Kapitalanleger hervorzuheben.

1. Das schweizerische Kollisionsrecht qualifiziert die Immobiliengesellschaften als Liegenschaften mit der Folge der Besteuerung nach dem Belegenheitsprinzip.

2. Einzelne Kantone nützen diese Kollisionsregeln unterschiedlich aus.

Der Steuerpflichtige in Deutschland, der nun eine schweizerische Immobilienaktiengesellschaft verkauft, muß darauf achten, daß er nicht sowohl im Liegenschaftskanton als auch in Deutschland gemäß § 17 EStG für einen potentiellen Veräußerungsgewinn doppelt belastet wird.

Diesen beiden Nachteilen steht beim Erwerb oder bei Gründung einer Immobilien-gesellschaft ein steuerlicher Finanzierungsvorteil gegenüber. Bei Fremdfinanzierung wird die Methode des proportionalen Schuldenabzugs nicht angewandt. Die Immobiliengesellschaft ist als solche in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und kann darum auch Fremdkapital und Fremdzinsen unbeschränkt in Abzug bringen.

Eine andere steuerliche Besonderheit, die mit der Finanzierungsart der Immobilien-gesellschaft zusammenhängt, ist folgende:

Vielfach schütten Immobilienaktiengesellschaften ihre Erträge an ihnen zugehörige Immobilienfonds aus. Die Erfassung dieser Ausschüttungen durch die schweizerische Verrechnungssteuer, hängt von der Finanzierungsart der betreffenden Immobilienaktiengesellschaft ab.

Soweit Ausschüttungen in der Form von Dividenden auf das Aktienkapital erfolgen, sind sie normal coupon- und verrechnungssteuerpflichtig. Handelt es sich jedoch um Zinsen auf grundpfandgesicherte Darlehen ²⁸⁶ oder um Zinsen für nichtgrundpfandgesicherte Kontokorrentkredite, so sind sie quellensteuerfrei. Da die Immobilienaktiengesellschaften in der Praxis soweit als möglich auf die letztgenannte Art finanziert werden, unterliegen die Ausschüttungen auf Zertifikate von Immobilien-Anlagefonds in der Regel nur zu einem kleinen Teil dem Abzug schweizerischer Quellensteuern.

Wie bei Gründung einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft die Form der Aktiengesellschaft gegenüber der GmbH für Steuerpflichtige in Deutschland entsprechend dem derzeit gültigen DBA erhebliche Nachteile aufweist, ist auch die Gründung einer Immobiliengesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft im Verhältnis Deutschland-Schweiz ein relativ schlechtes Geschäft. Die Rechtsform der GmbH bietet einen dreifachen Vorteil:

1. Im Gegensatz zu Aktien fallen die Anteile der GmbH in Deutschland aus der Vermögensbesteuerung heraus.
2. Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen können in Deutschland wegen der besonderen Kollisionsregel des Doppelbesteuerungsabkommens nicht besteuert werden; anders bei der Aktiengesellschaft.
3. Die laufenden Gewinne der GmbH unterliegen ausschließlich der schweizerischen Ertragssteuer; in Deutschland sind diese Gewinne steuerfrei.

Eine Immobilien-GmbH ist besonders dann steuerlich interessant, wenn sie mit Eigenkapital finanziert ist und der Gewinnthesaurierung dient, da eine geringe Ertrag-Kapital-Relation geringe Steuersätze bewirkt, sowie eine maximale Eigenkapitalfinanzierung in höchstmöglichem Maße die deutsche Vermögensteuer beeinflusst. Flüge empfiehlt sogar, "die für schweizerische Betriebstätten oder Tochtergesellschaften benötigten Liegenschaften in besondere voll kapitalisierte Immo-

286) Vgl. Coupongesetz, Art. 5, Abs. 1 Buchstabe d; Stempelgesetz Nr. 11, Abs. 1 Buchstabe c; Verrechnungssteuerbeschuß Art. 4, Abs. I Buchstabe a.

287) Vgl. Ziffer 5 der Anmerkungen zu VStB Art. 4, Abs. I Buchstabe a; Für den Eintritt der Quellensteuerpflicht müssen folgende drei Merkmale gleichzeitig gegeben sein:

- a) Die vertraglich gewährleistete Kreditdauer muß mehr als zwei Jahre betragen.
- b) Der Gesamtbetrag pro gleichen Schuldner muß 30 000, - Fr. übersteigen.
- c) Eintragung der Parteien im Handelsregister.

Das Fehlen eines dieser Merkmale genügt zur Vermeidung der Quellenbesteuerung.

biliengeellschaften mit beschränkter Haftung einzubringen". "Der Betriebskredit für die Betriebstätten oder die Tochtergesellschaften kann dann durch hypothekarische Belastung der Immobiliengesellschaft zugunsten Dritter bezahlt werden" (288).

288) Flüge, Hanspeter: Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, Heft 12, 1961, Seite 132.

ABSCHNITT IV: WERTPAPIERANLAGEN IN DER SCHWEIZ UND IHRE STEUERLICHE BEHANDLUNG

Abschließend soll dargelegt werden, wie durch die Gründung von schweizerischen Effektenverwaltungsgesellschaften in Wertpapieren angelegte Vermögen vor der einer Enteignung gleichkommenden deutschen Vermögensverlusten bei Wertpapieren legal geschützt werden kann. Ich werde dabei im folgenden auf die Vorteile einer schweizerischen GmbH in Verbindung mit dem in Artikel 68 der Kantonalen gewährten Domizilprivileg wieder zurückkommen.

Die Schweiz ist für die Gründung einer Effektenverwaltungsgesellschaft nicht nur durch die niedrigen Steuern im Verhältnis zu Deutschland, sondern auch durch ihre zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland und die damit einhergehende Stellung auf dem europäischen Kapitalmarkt besonders geeignet. Hinsichtlich der Börse steht die Zürcher Börse heute mit an der Spitze der europäischen Börsen. Ihr Handelsvolumen war 1956 mindestens ebenso groß wie dasjenige im Parquet der Pariser Börse, aber doppelt so groß wie dasjenige an der Frankfurter Börse. Im Verhältnis zur Basler und Genter Börse macht der Zürcher Börsenumsatz rund das Dreifache aus" 289).

Übersicht über die Jahresumsätze und die Kursgestaltung der Zürcher Börse 290)

Jahr	Umsatz in Mio Fr.	Börsenindices am Jahresende	
		Aktien in % des einbe- zahlten Kapitals	Obligationen Kurswert von 12 Anleihen von Bund und SBB in % des Nennwertes
1920	946	-	-
1930	6772	157,9	-
1940	1799	143,3	-
1950	4969	260,7	104,26
1955	13262	437,6	100,30
1960	19484	801,8	99,59
1961	23943	1138,7	99,85

289) Aschinger, Franz; Zürich als Finanzzentrum, Zürich 1959, Seite 5.

290) Clerici, Enrico; Die Zürcher Börse. In: Die Aktiengesellschaft 1963, Seite 128.

12. KAPITEL:

DIE WERTPAPIERBEWERTUNG IM EIDGENÖSSISCHEN STEUERRECHT

Wie ich bereits bei der Bewertung des Grundvermögens in der Schweiz dargelegt habe, ist das Ergebnis der steuerlichen Gesamtbelastung nicht nur von den anzuwendenden Steuersätzen, sondern auch in starkem Ausmaß von der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage abhängig. Die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht hat seit dem Wegfall der Vermögensteuerpflicht natürlicher Personen bei der Wehrsteuer keineswegs an Bedeutung eingebüßt. Einerseits besteht die kantonale Vermögensteuerpflicht allgemein weiter, andererseits wurde die Vermögensteuerpflicht bei der Wehrsteuer für juristische Personen weiterhin aufrechterhalten.

Bezüglich dieser Problematik habe ich mich besonders mit zwei Veröffentlichungen von E. F. Jost, dem Leiter der Wertschriftenbewertungsstelle der Eidgenössischen Steuerverwaltung befaßt ²⁹¹⁾.

Für die Zwecke der steuerlichen Bewertung lassen sich die Wertpapiere in zwei Kategorien einteilen.

I. DIE BEWERTUNG DER ZUM AMTLICHEN BÖRSENHANDEL ZUGELASSENEN (KOTIERTEN) WERTPAPIERE

Für die Bewertung der regelmäßig an den neun schweizerischen Börsen (Zürich, Basel, Genf, Bern, Lausanne, Neuenburg, St. Gallen, Chur und Luzern) gehandelten Effekten gilt Art. 34 WStB, dessen Absatz 1 lautet:

"Besteht für Wertpapiere eine regelmäßige Kursnotierung, so gilt der Kurswert als Verkehrswert. Maßgebend ist der durchschnittliche Kurswert im letzten, dem Beginn der Steuerpflicht vorangegangenen Monat" ²⁹²⁾.

Die Steuerkurswerte werden - wie in der deutschen Steuerpraxis - jährlich in Kurslisten veröffentlicht. Wenn auch die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ermittelten Werte keinen allgemeinverbindlichen Charakter von Gesetzes wegen haben, so ist Jost nur ein einziger Fall bekannt, in dem ein in der Kursliste publizierter Kurs vom schweizerischen Bundesgericht als nicht anwendbar erklärt wurde ²⁹³⁾.

291) Jost, Erhard F.: Die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht, In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 19, 1950/51, Seite 241-262.

Derselbe: Neues über die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht, In: Schweizerische Aktiengesellschaft, Bd. 29, 1956/57, Seite 111-120.

292) Vgl. Känzig, Ernst: Wehrsteuerkommentar, Anm. 1 zu Art. 34 und die dort zitierte Rechtsprechung.

293) Jost, Erhard F.: Die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht, In: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 19, 1950/51, Seite 245.

Die Dezember-Durchschnittskurse werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung folgend berechnet:

1. Sind im Dezember nur Geldkurse notiert, so gilt deren Durchschnitt (arithmetisches Mittel).
2. Folgen mehrere gleiche Geldkurse einander, so gelten diese als ein Kurs.
3. Wird im Dezember nur ein bezahlter Kurs notiert, gilt der Mittelwert aus diesem und dem Mittelwert der Geldkurse.
4. Werden zwei oder mehrere bezahlte Kurse notiert, wird ohne Rücksicht auf Geldkurse davon der Durchschnitt errechnet (Klammerkurse zählen auch).
5. Werden an einem Tag mehrere bezahlte Kurse notiert, kommt deren Durchschnitt zur Anwendung.
6. Wird im Laufe des Dezembers ein Coupon fällig, so werden nur die Kurse nach Bezahlung des Coupons (Ex-Coupon) zur Berechnung herangezogen.
7. Prämien- und Endekurse (Januar und Februar) werden für die Berechnung nicht berücksichtigt.
8. Diese ermittelten Durchschnittskurse werden wie folgt abgerundet:
 - a) bei Obligationen um die Teilprozente (z. B. 101, 25 % = 101 %);
 - b) bei Aktien unter Fr. 100, - Kurswert um die Rappen (z. B. Fr. 68.85 = Fr. 68, -);
 - c) bei Aktien über Fr. 100, - Kurswert auf den nächsten durch fünf teilbaren Betrag (z. B. Fr. 388, - = Fr. 385, -);
9. Wurden während des ganzen Monats nur Briefkurse, also keine Geld- oder bezahlten Kurse notiert, so wird der maßgebende Kurs in Verbindung mit einer Spezialkommission der Schweizerischen Bankiervereinigung festgelegt.
10. Ist ein Titel an verschiedenen Börsen kotiert, so wird in der Regel die Börse mit dem Hauptmarkt berücksichtigt.

II. DIE BEWERTUNG DER NICHT ZUM AMTLICHEN BÖRSENHANDEL ZUGELASSENEN (NICHT KOTIERTEN) WERT- PAPIERE

Die "Nichtkotierung" schließt bekanntlich weder den regelmäßigen außerbörslichen Handel noch die Notierung der getätigten Kurse aus. Wenn also die Kursnotierungen "aus zuverlässiger und glaubwürdiger Quelle" stammen, so bemisst sich der Steuerwert nach dem Mittel der im letzten Monat vor dem maßgebenden Stichtag bezahlten Kurse oder notierten Geldkurse (§ 34 WStB).

Schwieriger gestaltet sich die Bewertung von Effekten, für die keine oder keine verwendbaren Kursnotizen bekannt sind. Hiezu hat die Eidgenössische Steuerverwaltung im November 1942 eine "Wegleitung für die Bewertung nichtkotierter Wertpapiere" herausgegeben. ²⁹⁴⁾

²⁹⁴⁾ Veröffentlicht in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht. Bd. 11, 1942, 43,

Diese wurde 1944²⁹⁵⁾, 1948²⁹⁶⁾, 1953 und 1956²⁹⁷⁾ ergänzt. Das schweizerische Bundesgericht hat diese Bewertungsregeln allgemein anerkannt.²⁹⁸⁾

"Als Bewertungsgrundlage für die Ermittlung des Verkehrs- bzw. Steuerwertes einer nichtkотиerten Aktie gilt in der Regel die vor Beginn der maßgebenden Veranlagungsperiode zuletzt abgeschlossene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eines Unternehmens (vgl. ERK Zürich v. 15. 2. 45 i. S. J., sowie Archiv 15. Bd. S. 343 Dr. E. Känzig: Die Wehrsteuer der natürlichen Personen in der Rechtsprechung der kantonalen Rekurskommissionen). Demzufolge ist auch der Aktienbruttoertrag (ERK Bern v. 20. 3. 42 i. S. AT) des Geschäftsjahres zu berücksichtigen, das dem Stichtag für die Bewertung unmittelbar vorangegangen ist (BGE v. 23. 9. 49 i. S. F., Archiv 18. Bd. S. 269, ERK Aargau v. 3. 12. 43 i. S. W.). Eine Ausnahme von dieser Regel wird in der Praxis dann gemacht, wenn das Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt." ²⁹⁹⁾

a) DIE BEWERTUNG VON INDUSTRIE-, HANDELS-, BANK- UND VERSICHERUNGSAKTIEN

Hierbei unterscheidet die oben zitierte "Wegleitung" in Aktien, die mehr und solche, die weniger als 6 % Dividende abwerfen.

Ausgangspunkt ist ein Basiswert, der folgend errechnet wird:

$$\frac{\text{Aktienertag in \%} \times \text{Nominalwert der Aktie}}{6 \text{ (= Kapitalisierungszinssfuß)}}$$

Bei besonders hohen offenen Reserven (mehr als 20 % des Aktienkapitals), bei niedriger Ausschüttung und bei hohen Tantiemen wird dieser Basiswert nach oben berichtigt. Besonders hohe Verschuldung der Gesellschaft, ungenügende Absetzungen für Abnutzung und ungenügende Reserven führen zu einer Senkung des Basiswertes.

Der Basiswert von Aktien, die eine Dividende von weniger als 6 % erzielen, wird folgend berechnet:

$$\frac{\text{Bruttodividende in \%} \times 1/2 \text{ Nominalwert}}{6} + 1/2 \text{ Nominalwert.}$$

Fortsetzung der Fußnote 294 von Seite 184:

Seite 225: besprochen ebenda im Aufsatz von Ch. Perret: Die Bewertung nicht-kotierter Aktien im Wehrsteuerrecht.

295) Archiv, Bd. 13, 1944/45, Seite 426.

296) Kreisschreiben der EStV vom 26. 11. 1948, In: Archiv, Bd. 17, 1948/49, Seite 217.

297) Vgl. Schweizerische Aktiengesellschaft, Bd. 29, 1956/57, Seite 111-120.

298) Archiv, Bd. 19, 1950/51, Seite 248 und die dort zitierte Rechtsprechung.

299) Archiv, Bd. 19, 1950/51, Seite 249.

Aktien, die keine Dividende abwerten, werden in der Regel mit 50 % des Nominalwertes angesetzt.

Die Aktien neu gegründeter Gesellschaften werden für das Gründungsjahr mit dem Nennwert eingestuft. Dies gilt auch dann, wenn ein Verlust ausgewiesen wird, sofern dieser auf die Gründungs- und Anlaufkosten zurückzuführen ist. 1953 wurde in die Wegleitung eine zusätzliche Weisung aufgenommen, die eine Bewertung zu einem zwischen 50 % und 100 % des Nominalwertes liegenden Satz vorseht, wenn die auf das Gründungsjahr folgenden zwei Jahre ohne Verlust abschließen.

b) DIE BEWERTUNG DER AKTIEN VON FAMILIEN- UND EINMANNGESELLSCHAFTEN

Hinsichtlich der Bewertung der Aktien von Familien- und Einmanngesellschaften gilt grundsätzlich das oben Erwähnte. Es ist zu berücksichtigen, daß bei Familien- und Einmann-Aktiengesellschaften und ähnlichen Unternehmungen den Dividendenausschüttungen nicht die gleiche Bedeutung für die Aktienbewertung zukommt wie bei den Gesellschaften, an denen zahlreiche Aktionäre beteiligt sind. Für die Aktien solcher Gesellschaften ist daher grundsätzlich der Vermögenswert maßgebend. Weicht jedoch der auf Grund der tatsächlichen Ausschüttungen bzw. der möglichen Dividende (unter Berücksichtigung von Gewinnvorläufen, wie Löhne Saläre, Tantiemen usw.) ermittelte Ertragswert nach oben oder nach unten vom Vermögenswert ab, so ist dieser Ertragswert angemessen zu berücksichtigen. In der Regel auf dem Wege der Mittelberechnung".³⁰⁰⁾ Dieser Vorschrift wurde 1956 folgender Nachsatz beigefügt: "Wo jedoch eine Bewertung nach dieser Regel wesentlich nach unten oder nach oben von einer nach lit. B, Ziff. 1-4 (vorhin erwähnte Basiswertformel mit Hinzurechnungen und Kürzungen, Anm. des Verfassers) vorgenommenen Kontrollbewertung abweicht, kann diese angemessen berücksichtigt werden."

Abschließend kann man zusammenfassen, daß bei Familien- und Einmann-Aktiengesellschaften in erster Linie auf den Substanzwert (Vermögenswert) abgestellt wird. Der Ertragswert bleibt nicht unberücksichtigt. Jost betont in seinen bereits zitierten Ausführungen, diese Methode habe in der Zwischenzeit überwiegend Zustimmung gefunden" als Ausdruck einer allgemeinen Rechtsüberzeugung wie auch einer wirtschaftlichen Erkenntnis. " 301)

300) Vgl. Wegleitung für die Bewertung nicht kotierter Wertpapiere.

301) Jost, Erhard; Neues über die Wertpapierbewertung, a. a. O., Seite 118.

c) DIE BEWERTUNG DER AKTIEN VON IMMOBILIENGESELLSCHAFTEN

Immobilienaktiengesellschaften, d.h. Gesellschaften, deren Zweck in der Verwaltung eines oder mehrerer Wohn- oder Geschäftshäuser besteht, verfügen oft nur über ein verhältnismäßig geringfügiges Aktienkapital, da sie, wie schon erwähnt, aus steuerlichen Gründen, vorzugsweise mit Kontokorrentkrediten finanziert werden.

Die Wegleitung führt dazu folgendes Beispiel an: 302)

Eine Immobilien-AG mit Fr. 70 000. - (7 Titel à Fr. 10000. -) besteht aus einer Liegenschaft, deren Wehrsteuerwert Fr. 368 000. - beträgt, die anderen Aktiven belaufen sich auf Fr. 30 421. - (PSch Fr. 421. -, Wertschriften Fr. 30 000. -) und die echten Passiven betragen insgesamt Fr. 318 269. -.

Berechnung des Aktienwertes:

Wehrsteuerwert der Liegenschaft:	368 000. -
Postscheck	421. -
Wertschriften	30 000. -
Gesamte Aktiva:	398 421. -
- echte Passiva	318 269. -
Überschuß der Aktiva:	80 152. -
geteilt durch 7 Anteile	11 450. -
abgerundeter Steuerwert:	11 000. -

d) DIE BEWERTUNG DER AKTIEN VON HOLDING-, VERWALTUNGS-,
BETEILIGUNGS- UND FINANZIERUNGSGESELLSCHAFTEN

Die Bewertung dieser Aktien richtet sich ausschließlich nach dem Vermögen der Gesellschaft. Die Aktiven werden der Berechnung nicht mit dem Buchwert, sondern mit ihrem effektiven Wert zu Grunde gelegt.

Zur Kontrolle des ermittelten Steuerwertes nimmt die Wegleitung einen Vergleich mit der anhand des festgesetzten Steuerwertes und den Ausschüttungen berechneten Rendite und der Rendite von zum amtlichen Börsenhandel zugelassenen Aktien vor (gleiche Branche, ähnliche Unternehmung). "Dann darf normalerweise die Bewertung als angemessen betrachtet werden, wenn die Bruttorendite des bewerteten nicht kotierten Wertpapiers ca. 1 % über der Durchschnittsrendite der kotierten Aktien einer Anzahl von Unternehmen der gleichen Branche liegt." Die Wegleitung verhindert nicht, daß verschiedene Kantone Aktien derselben Gesellschaft mehr oder weniger unterschiedlich bewerten. Wenn also im Rahmen der Gründungs-

302) Vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd.13, 1944/45, Seite 433
Beispiel 8.

und Investitionstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz die Notwendigkeit der Bewertung nichtnotierter Anteile auftritt, dann wird es für die Steuerlast der betreffenden Unternehmung immer von Vorteil sein, auf Buchstabe H der Wegleitung zu achten, nach dem die "Behörde" welche die Bewertung vorbereitet, wenn immer möglich die Aktienbewertung mit der Geschäftsleitung oder mit einem Aktionär, der Mitglied des Verwaltungsrates der Gesellschaft ist, besprechen soll."

13. KAPITEL DIE BESTEUERUNG DER WERTPAPIERANLAGE

Im nachfolgenden Kapitel werden drei Formen des Wertpapierbesitzes und ihre direkte Besteuerung untersucht. Als erstes wird die Frage nach der Besteuerung gestellt, wenn ein deutscher Steuerpflichtiger schweizerische, verrechnungssteuerbelastete Wertpapiere erwirbt. Anschließend wird an einem Beispiel die Gründung einer Effektenverwaltungsgesellschaft und ihre Besteuerung dargelegt. Abschließend sei kurz auf die Möglichkeit der Wohnsitzverlegung eines in der BRD unbeschränkt Steuerpflichtigen, der sein Vermögen ausnahmslos in Wertpapieren angelegt hat, eingegangen.

I. EIN DEUTSCHER STEUERPFLICHTIGER ERWIRBT SCHWEIZERISCHE WERTPAPIERE

Gemäß Art. 6 DBA gilt hier für die Besteuerung das Wohnsitzprinzip: "Bewegliches Kapitalvermögen und Einkünfte daraus werden nur in dem Staate besteuert, in dem der Gläubiger seinen Wohnsitz hat". Absatz 2 desselben Artikels hält jedoch das Besteuerungsrecht des Quellenstaates aufrecht, Absatz 3 lost diese Konkurrenz dadurch, daß er eine Erstattungsmöglichkeit für Quellensteuern vorsieht, soweit sie bei den Dividenden 15 % bzw. bei anderen Zinsen 5 % übersteigen.³⁰³⁾ Für den Rest ist eine Steueranrechnung im Wohnsitzstaat (hier Deutschland) vorgesehen. Voraussetzung für eine solche steuerliche Behandlung ist jedoch, daß die betreffenden Wertpapiere nicht Bestandteil eines gewerblichen Betriebsvermögens sind, da sonst das Besteuerungsrecht der Betriebsstätte, zu deren Betriebsvermögen die Wertpapiere gehören, folgt. Die in Art. 6 Abs. 3 DBA vorgesehene Erstattung der

³⁰³⁾ Art. 6 Abs. 4 DBA sieht eine Senkung der dem Quellenstaat verbleibenden Steuer auf 10% vor, sobald in der BRD die Spaltung des Körperschaftsteuersatzes nach ausgeschüttetem und nicht ausgeschüttetem Gewinn aufgehoben wird oder der Unterschied der Steuersätze sich auf 5 % oder weniger verringert. Diese Voraussetzungen bestehen zur Zeit nicht. Vgl. dazu Korn-Dietz, DBA-Kommentar, Schweiz, Seite 97.

schweizerischen Verrechnungssteuer ist nach Schlußprotokoll Abs. 5 zu Art. 6 innerhalb von zwei Jahren zu beantragen. Diese Frist gilt als eingehalten, wenn der Antrag bei der für die Erstattung zuständigen Behörde (Eidgenössische Steuerverwaltung in Bern) innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres eingeht, in dem die Dividenden oder Zinsen fällig geworden sind. Der Antrag, der zur Zeit auf dem Formblatt R 85 gestellt wird, muß eine amtliche Bescheinigung über den Wohnsitz und über die Heranziehung zu den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen im Wohnsitzstaat enthalten. Ein Versäumen der obigen 2-Jahres-Frist kann den Anspruch auf Erstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer zum Erlöschen bringen (BFH Urteil vom 13.12.1961, VI 240/59, Der Betrieb, 1962, Nr. 9; Verweigerung der Steuererstattung an einen in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen mit der Begründung der versäumten Antragsfrist). Im umgekehrten Verhältnis ist anzunehmen, daß die schweizerischen Behörden ebenso streng auf die Wahrung der Antragsfrist achten.

Abs. 9 SP zu Art. 6 DBA bestimmt, daß der Staat, in dem die Steuer im Abzugsweg erhoben wird (für die deutschen Kapitalanleger also die Schweiz dem Gläubiger) für das Erstattungsverfahren nach Art. 6 Abs. 3 DBA dieselben Rechtsmittel einräumt, die den Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in seinem Gebiet zustehen. Der Schweizerische Bundesrat hat in seinem Beschluß über die Ausführung des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 17.4.1959 (Verfahren zur Belastung von den Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen; Steueranrechnung bei der Wehrsteuer) ausdrücklich eingeräumt, daß "gegen einen Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei dieser innert 30 Tagen seit der Zustellung Einsprache erhoben werden kann". "Gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann innert 30 Tagen seit der Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden".

Nach Artikel 6 Absatz 5 DBA können Quellensteuern, für die gemäß Absatz 3 keine Erstattung vorgesehen ist, im Wohnsitzstaat angerechnet werden. Dies bedeutet eine entscheidende weitere Milderung der Doppelbesteuerung von Kapitalerträgen im schweizisch-deutschen Verhältnis. Ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in der BRD kann nicht erstattete schweizerische Quellensteuern aus Einkünften gemäß Artikel 6 Absatz 2 und 3 Buchstabe a und b entweder auf die deutsche Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anrechnen.

Für das Verfahren und den Umfang der Steueranrechnung gelten auf deutscher Seite die Vorschriften des § 34 c Absatz 1 Satz 2 und 3 EStG und der §§ 68 c, d, e EStDV entsprechend (§ 68 g Absatz 1 EStDV).

II. DIE GRÜNDUNG EINER EFFEKTENVERWALTUNGSGESELLSCHAFT IN DER SCHWEIZ

Zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische (Schweizer) und Finanzgesellschaften mit ausländischer (deutscher) Interessenbeteiligung hat die Schweizerische Bankiervereinigung in Zusammenarbeit mit der EStV ein Kreisschreiben verfaßt.³⁰⁴⁾ Der schweizerische Bundesfiskus hatte, gestützt auf Artikel 7 Absatz 2 VStB, der die Rückerstattung der Verrechnungsteuer jeder Fall als unzulässig erklärt, wenn sie zu einer Steuerumgehung führt, verschiedentlich Schweizerische Finanzgesellschaften mit ausländischer Interessenbeteiligung die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert. Die Schweizerische Bankiervereinigung schreibt dazu an ihre Mitgliedbanken: "Wir haben namentlich vorgebracht, daß es nicht angeht, Artikel 7 Absatz 2 VStB generell auf die Rückerstattungsanträge von Schweizerischen Finanzgesellschaften mit ausländischer Interessenbeteiligung anzuwenden, daß wir aber für die Belange des Fiskus in Fällen Verständnis hatten, wo die Bestimmungen der Verrechnungssteuer offensichtlich illusorisch gemacht wurden. Mit Nachdruck haben wir darauf hingewiesen, daß eine zu rigore Verweigerung der Rückerstattung in der Verrechnungssteuer wegen der als Folge eintretenden Abwanderung dieser Gesellschaften ins Ausland der wirtschaftlichen Interessen der Schweiz zuwiderlaufe." Das Kreisschreiben der Bankiervereinigung hebt besonders die Fälle heraus, in denen Ausländer eine inländische Aktiengesellschaft gründen und dieser ihre verrechnungssteuerbelasteten Wertpapiere verkaufen. Den Kaufpreis lassen sie sich auf Konto-Korrent-Konto, dessen Zinsen der Verrechnungssteuer nicht unterliegen, gutschreiben. Die errichtete Gesellschaft vereinnahmt die verrechnungssteuerbelasteten Erträge der gekauften Wertschriften sowie die nach Art. 7 Abs. 1 Buchstabe b VStB³⁰⁵⁾ zurückgehaltenen Verrechnungssteuern und gibt diese Einnahmen als Kreditorenzinsen verrechnungssteuerfrei an ihre ausländischen Beteiligten weiter. Das Grundkapital wird niedrig gehalten, während die Kontokorrentkreditoren ein Vielfaches davon betragen. Das hat zur Folge, daß diese Gesellschaften ihre direkten Steuern vom Kapital und Ertrag niedrig halten können. Unter solchen Verhältnissen verstößt die Rückerstattung der Verrechnungs-

304) Kreisschreiben Nr. 2215 der Bankiervereinigung vom 17. Juli 1958, Ausgabe 63; kann bei der EStV in Bern bezogen werden.

305) ... die Rückerstattung können verlangen:

a)

b) die inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften des Obligationenrechts, wenn sie nachweisbar die steuerbare Leistung als Geschäftseinnahme verbucht haben.

steuer insoweit gegen Art. 7 Abs. 2 VStB, als die Gesellschaft für die Bezahlung der Zinsen an die ausländischen Kreditoren ihre verrechnungssteuerbelasteten Erträge heranzieht. In dem Ausmaß, in dem die verrechnungssteuerbelasteten Erträge nicht in der schweizerischen Gesellschaft bleiben, fallen sie einerseits für die Besteuerung der AG aus und fließen andererseits den ausländischen Gläubigern verrechnungssteuerfrei zu.

Die Schweizerische Bankiervereinigung und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben nun in Ziffer 3 des obig zitierten Schreibens vier Kriterien aufgestellt, an Hand deren die Rückerstattung beurteilt werden soll:

- a) Die verzinslichen Kreditoren dürfen nicht mehr als das Sechsfache des Aktienkapitals und der offenen Reserven betragen.
- b) Die Zinsen auf den Kreditoren dürfen 3 1/4 % im Jahr nicht übersteigen.
- c) Die Kosten für die Verwaltung der Gesellschaft sind in angemessenen Grenzen zu halten.
- d) Mit dem Rückerstattungsantrag ist die entsprechende Bilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung einzureichen, aus der die einzelnen Kreditoren, die gesamten Einkünfte der Gesellschaft, die bezahlten Kreditorenzinsen, Steuern und übrigen Unkosten ersichtlich sind.

Diese vier Kriterien, die für die Gründung einer Effektenverwaltungsgesellschaft in der Schweiz außerordentlich wichtig erscheinen, wurden vom schweizerischen Bundesgericht im Urteil vom 4. 11. 1960 bestätigt.³⁰⁶⁾ Weiterhin wurde festgestellt, daß die Richtlinien der EStV zur Steuerrückerstattung an inländische Finanzgesellschaften mit ausländischer Interessenbeteiligung objektive Merkmale aufstellen, bei deren Vorliegen die EStV grundsätzlich von der Untersuchung absieht, ob die Rückerstattung zu einer Steuerumgehung führen würde.³⁰⁷⁾ Abschließend möchte ich darauf hinweisen, daß dieselben Kriterien zur Beurteilung einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen im Bundesratsbeschuß vom 14. 12. 1962 Verwendung finden.³⁰⁸⁾ Außerdem sei auf die Ausführungen von Schmid über die Effektenhaltungsgesellschaft, die ein Steuerpflichtiger dann gründet, "wenn er im betreffenden Ausland die Wertschriften und deren Erträge hinterzieht und folglich das Abkommen nicht beanspruchen kann", verwiesen.³⁰⁹⁾

Das nachfolgende Zahlenbeispiel geht von der Gründung einer schweizerischen Effektenverwaltungsgesellschaft in der Rechtsform einer Domizil-GmbH aus. Ihr Sitz

306) Veröffentlicht in: Archiv, Bd. 30, 1961/62, Seite 48.

307) Henggeler, J. u. E.: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Bd. 2, Entscheidungen zu VStB Art. 7 Abs. 2 Nr. 19

308) Kreisschreiben D3 Allg. 67/a EStV v. 31. 12. 62 Seite 3

309) Schmid, A.: Steuerflucht, Seite 98.

sei Basel-Stadt. Ihre einzigen Aktiva, die somit dem Stammkapital entsprechen, bestehen aus 2 Millionen Fr. zum Kurswert bilanzierte Wertpapiere. Diese seien mit 25% deutscher Kapitalertragsteuer belastet.

1. Schweizerische Steuern:

a) Wehrsteuer

0,75 ‰ v. 2 000 000.-	1500.-	
3 ‰ v. 60 000.-	<u>1800.-</u>	3 300.-

b) Kantonale Staatssteuer

Grundtaxe für Domizil	500.-	
1 ‰ v. 2 000 000.-	<u>2000.-</u>	2 500.-
Keine Ertragsteuer!		

2. Nicht erstattungsfähige deutsche

Kapitalertragsteuer

15 ‰ v. 60 000.-	<u>9 000.-</u>	
------------------	----------------	--

Gesamtbelastung ohne Ausschüttung 14 800.-

3. Schweizerische Verrechnungs-

steuerbelastung bei einer vor-
geschriebenen Ausschüttung
von 25 ‰ des Gewinnes

30 ‰ v. 15 000.-	<u>4 500.-</u>	
------------------	----------------	--

ergibt: 19 300.-

4. Zusätzliche Verrechnungs-

steuerbelastung bei Total-
ausschüttung

30 ‰ v. 30 000.-	<u>9 000.-</u>	
------------------	----------------	--

Gesamtbelastung: 28 300.-

Vergleichsweise deutsche Steuern:

1 ‰ Vermögensteuer 20 000.-

50 ‰ Einkommensteuer aus 40 000.- (ca.) 20 000.-

40 000.-
=====

Bei einem Steuerbelastungsvergleich ist die jährliche Steuereinsparung von 11 700. - (unter Annahme voller Ausschüttung) um die schweizerischen Bankgebühren, die für die Verwaltung der Domizil-GmbH anfallen, zu kürzen. Gemäß einer Aktennotiz der Generaldirektion des Schweizerischen Bankvereins, Abteilung für Fiskalfragen, vom 3. Oktober 1963 zu einer Domizil-GmbH mit den diesem Beispiel zu Grunde gelegten Ausmaßen betragen die jährlichen Verwaltungskosten:

"Bei Stellung von zwei Geschäftsführern durch die Bank (Kollektivunterschrift) und Einräumung von Einzeivollnachten für die Inhaber der Anteile und eine weitere Person"

Geschäftsführer (pro Kopf und Jahr)	Fr. 2000. -
-------------------------------------	-------------

Kontrollstelle	500. -
----------------	--------

Domizilgebühr	500. -
---------------	--------

Buchhaltung (je nach Umfang)	Fr. 300. - bis 500. -
------------------------------	-----------------------

	<u>Fr. 3500. -</u>
--	--------------------

Bei genauerer Betrachtung der mit der Gründung einer solchen Effektenverwaltungs-gesellschaft verbundenen Risiken erscheint das Ausmaß der Steuerarbitrage als äußerst gering.

Eine weitere Belastung, die in den Gründungskosten und -steuern auftritt, darf nicht außer Acht gelassen werden. Als gewichtigster Posten hierunter erweist sich die Emissionsabgabe in Höhe von 2 % aus dem Grundkapital. In unserem Beispiel würde die Emissionsabgabe Fr. 40 000. - betragen. Bei Zugrundelegung des totalen Gewinntransfers in die BRD würde dieser Betrag erst nach fünf Jahren durch ersparte Steuern wieder hereingebracht werden können.

Von einer steuerlichen Rentabilität einer schweizerischen Effektenverwaltungs-gesellschaft kann man nur dann sprechen, wenn lediglich die gesetzliche Mindest-ausschüttung von 25 % vorgenommen wird. Hierbei beträgt in obigem Beispiel die jährliche Steuereinsparung rund Fr. 20 000. -. Ein legaler Rücktransfer der in der schweizerischen Gesellschaft sich anhäufenden Gewinne in die BRD kann auf dem Wege der Darlehensgewährung in steuerunschädlicher Weise bewirkt werden.

Wie schon dargelegt, ist das Stammkapital der GmbH in der Schweiz auf 2 Millionen Franken gesetzlich beschränkt. Bei Gründung mehrerer Gesellschaften können die Vorteile der GmbH-Form gegenüber der AG-Form, die schon mehrfach erlau-tert wurden, gerade für Effektenverwaltungsgesellschaften leicht gewahrt werden.

Hinsichtlich der Zusammensetzung des Portefeuilles ist zu beachten, daß in die Schweiz möglichst nur solche Werte eingebracht werden, die aus Ländern stammen, mit denen die Schweiz günstige Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Bei einer Verlagerung steuerfreier Staatswerte in die Schweiz ist der Vorteil gering. Eine Rendite der Effekten bis unter 4 %, erlaubt die Anwendung des billigsten Wehr-steuertarifes.

Ein nicht zu übersehender Nachteil der schweizerischen Wertpapierbesteuerung liegt

in der Tatsache, daß realisierte Kursgewinne ohne Rücksicht auf die Besitzdauer den gewöhnlichen Einkommensteuern unterliegen. Zwar kann eine Effektenverwaltungsgesellschaft durch die Inanspruchnahme des Domizilprivilegs die kantonale Ertragssteuer einsparen, das Wehrsteuerrecht befreit jedoch Domizilgesellschaften nicht von den ordentlichen Ertragssteuern.

TEIL C

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSS

Nach einer Erzählung des Proklus ließen sich im fünften Jahrhundert Steuerbeamte in Palästina auf folgende Weise täuschen: Ein Gemeindevorsteher hatte als Steuer den Ertrag einer mit Weizen zu besäenden Fläche von 40 Ellen im Quadrat zu entrichten. In der Meinung gleichviel zu erhalten, willigten die damaligen Vertreter des Fiskus ein, daß der Steuerpflichtige in zwei Abteilungen je eine Fläche von 20 Ellen im Quadrat besäe.

Eine derartige Möglichkeit Steuern zu sparen, gibt es heute leider nicht mehr. Ich habe jedoch in der vorliegenden Arbeit versucht, in einem großen Überblick die Vorteile, die deutsche Unternehmungen durch Gründungs- und Investitionstätigkeit im "taxhaven" Schweiz erzielen können, aufzuzeigen.

In meinen Berechnungen habe ich verschiedentlich Franken gleich Deutsche Mark gesetzt, so daß die dargelegten Vor- und Nachteile um die Kursdifferenzen zu korrigieren sind. Nicht alle schweizerischen Kantone eignen sich gleichgut als Sitz einer neu zu gründenden Gesellschaft. Für die Gründungstätigkeit deutscher Unternehmungen in der Schweiz ist daher die richtige Standortwahl in steuerlicher Sicht ein Hauptproblem. Wenn auch die Wehrsteuer als Standortfaktor innerhalb der Schweiz unberücksichtigt bleiben kann, bedarf dennoch das kantonale Steuerrecht (Steuerprivilegien, Steuerabkommen, Steuerfuß, Steueranlage, Veranlagungspraxis, Bewertungsmethoden) und das Gemeindesteuerrecht einer genauen Prüfung.

Ein zweites Hauptproblem stellt sich in der Wahl der Unternehmungsform und ihrer steuerlichen Bedeutung. Hier habe ich versucht, ganz besonders die Vorteile der GmbH gegenüber der AG und die mit der Entscheidung Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft verbundenen Probleme anzudeuten.

Die Auswirkungen der Kapitalstruktur, der jeweiligen Finanzierungsart und die Möglichkeiten der Kapitaltransfers wurden im Hinblick auf eine möglichst geringe Steuerbelastung untersucht.

Deutsche Unternehmungen, die Kapital in der Schweiz anlegen wollen, dürfen die steuerliche Planung hierfür nicht mit rein mathematischen Methoden angehen. Die Besteuerung ist nicht allein von Steuersätzen und Tarifen maßgebend abhängig, sondern von zahlreichen anderen Faktoren im Gesamtbild der Unternehmung. Die Besteuerung ist auch nie statisch. Eine weitschauende Unternehmungspolitik hat daher den sich ständig ändernden Gegebenheiten, seien sie nun innerbetrieblicher Natur oder die Folge von Änderungen in den Steuergesetzen, in der Steuerveranlagung oder anderen Ursprungs, Rechnung zu tragen.

LITERATURVERZEICHNIS

I. Bücher:

- | | |
|--|---|
| Amstutz-Wyss | Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich/
Leipzig, 1930. |
| Aschinger, Franz | Zürich als Finanzzentrum, Zürich, 1959. |
| Auermann, Ewald | Grundzüge der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre,
Wiesbaden, 1959. |
| Bayerische Vereinsbank;
Kerscher, Wilhelm | Steuerratgeber für Wertpapierbesitzer, München,
1961.

Außenwirtschaftsgesetz mit Durchführungsverord-
nung, Leitfaden für die Praxis, München, 1962. |
| Bianchi, Silvio -
Walter, Otto | Swiss Tax Shelter Opportunities für U. S. Business,
Zürich, 1960. |
| Blumenstein, Ernst | Grundriß der Schweizerischen Steuerrechts, 2. Aufl.
Zürich, 1951. |
| Blumenstein, Irene | Die allgemeine eidgen. Wehrsteuer, Zürich, 1943. |
| Blumer - Graf | Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, Zürich,
1962. |
| Boßhardt, Oskar | Die neue zürcherische Einkommen- und Vermögen-
steuer, Zürich, 1952. |
| Brunner-Altorfer | Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der
Schweiz, Hamburg, 1962. |
| Bühler, Ottmar | Steuerrecht. Grundriß in zwei Bänden. |
| Strickrodt, Georg | Bd. I; Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden, 1960.
Bd. II; Einzelsteuerrecht, Wiesbaden, 1958. |
| Bühler, Ottmar | Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne.
3. Auflage, Berlin und Frankfurt a. M., 1956.

Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewinn-
bestimmungen der Gewerbesteuer, Handkommentar,
München-Berlin, 1956.

Internationales Steuerrecht und internationales Pri-
vatrecht. Ein systematischer Versuch, Publikation
Nr. 13 des Internationalen Steuerdokumentations-
büros, Amsterdam, 1960. |

- Bühler, Ottmar Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmenskonzentration im Ausland (Frankreich, Niederlande, Italien, Belgien, Österreich, Schweiz, Großbritannien und USA). In: Die Konzentration in der Wirtschaft, hrsg. v. Helmut Arndt, Bd. 2, Ursachen der Konzentration, Seite 1167 - 1262, Berlin, 1960.
- Dürr, Karl Die Unterhaltskosten von Grundstücken im schw. Steuerrecht, Bern, 1957.
- Dürr, Karl Aktie und Aktiengesellschaft, ihre Bewertung und Besteuerung in der Schweiz, Bern, 1949.
- Eidgenössisches Finanz- und Zolldepartement Die künftige Ausgestaltung der Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Verlag Recht und Gesellschaft AG Basel, 1956.
- Eidgenössisches Statistisches Amt Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; Quellenwerke der Schweiz, Heft 330. Bern.
- Eidgenössisches Statistisches Amt Steuerbelastung in der Schweiz 1958. Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 305. Bern, 1959.
- Eidgenössisches Statistisches Amt Steuerbelastung in der Schweiz 1962. Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 341. Bern, 1963.
- Findeisen, Franz Unternehmung und Steuer, Stuttgart, 1923.
- Fleck-Meyer-Marsilius Internationales Niederlassungsrecht, Niederlassung, Beteiligung-Vertretung deutscher Unternehmungen im Ausland und ausländischer Unternehmungen in Deutschland. 4 Bände, Köln, 1953.
- Fleck, Rudolf Die steuerlich und devisenrechtlich begünstigte Kapitalanlage im Ausland. Eine internationale Übersicht, Köln, 1955.
- Flüge, Hanspeter Internationale Steuerplanung mit schweizerischen Basisgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des deutschen und amerikanischen Außensteuerrechts, Basel, 1961.
- Friedrich, Hanspeter Die Wiedereinführung des Stockwerkseigentums in der Schweiz, Basel, 1956.

- Geering, Walter Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung.
In: Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft,
Bd. I, 1955, Bern.
- Grosheintz, Pierre Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Polygraphi-
scher Verlag AG Zürich.
- Grüninger/Studer Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel, 1953.
- Gygax, Eduard Steuer-Leitfaden, 5. Auflage, Zürich, 1959.
Steuer-Lexikon, 6. Auflage, Zürich, 1963.
- Henggeler, J. und E. Das internationale Steuerrecht der Schweiz, Basel,
1938/39.
Eidgenössische Verrechnungssteuer, Verlag für Recht
und Gesellschaft AG, Basel, 1945.
- Henggeler-Pestalozzi Die Praxis der Bundessteuern.
Teil I: Die eidgenössische Wehrsteuer Bd. I und II.
Teil II: Die eidgenössischen Stempelabgaben.
Teil III: Doppelbesteuerung.
Loseblattsammlung, Basel, Stand Februar 1963.
- Higy, Camille Le système fiscal suisse. Bern, 1960.
Das schweizerische Steuersystem, Bd. I, Zürich,
1947.
Einkommen- und Vermögensteuer in Handbuch der
Schweizerischen Volkswirtschaft, Bd. I, Bern, 1955.
- Hoegger, Josef Kleines Steuerbrevier, St. Gallen, 1951.
- Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommensteuer (einschließlich
Lohnsteuer) und Körperschaftsteuer, 9. Auflage,
Köln, 1950/1963.
- Hohensee, Günther Die Besteuerung international verflochtener Gesell-
schaften. Heft 7 der Schriftenreihe "Rechtsfragen
der Handelsgesellschaften", Köln, 1961.
- Hueck, Alfred Gesellschaftsrecht, 10. Auflage, München und
Berlin, 1960.
- Känzig, Ernst Die eidgenössische Wehrsteuer. Band IV des
Sammelwerks: Die eidgenössischen Steuern, Zölle
und Abgaben, Basel, 1962.

- Keller, Theo Schweizerische Steuerpolitik in Krieg und Frieden, St. Gallen, 1943.
- Korn-Dietz Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblatt-Ausgabe, 2. Auflage, 10. Ergänzungslieferung, München, 1960.
- Lauchenauer, A. Die Holding Company, Zürich, 1924.
- Langen, Eugen Internationale Zahlungsabkommen, Tübingen, 1958.
- Lehmann, Karl Heinz Internationale Steuern, Heft 1, Bundesrepublik Deutschland, bearbeitet von Ernst Weber, 2. Auflage, Mondorf am Rhein, 1960.
- Internationale Steuern, Heft 2, Schweiz, bearbeitet von Leo Fromer und Thomas Speiser, 2. Auflage, Mondorf am Rhein, 1961.
- Lenz, L. Les Conventions Suisses de double imposition, Lausanne, 1951.
- Locher, Kurt Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen. Textausgabe und Praxis, 2 Bände, Loseblattsammlung, Basel, Stand 1963.
- Lumbrunn, Armin Das Zollwesen in Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Bern, 1955.
- Marschall, Josef Zürcherische Einkommen- und Vermögensteuer, Eidgenössische Wehrsteuer. Rechtsvergleich über materielles Steuerrecht, Zürich, 1962.
- Mayer-Hayoz Sitzverlegungen juristischer Personen von und nach der Schweiz. Schweizerische Beiträge zum 5. internationalen Kongress für Rechtsvergleichung, Zürich, 1958.
- Mayer-Marsilius Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik. Text mit Einführung, Erläuterungen und eingearbeiteten Zusatzbestimmungen. Zürich, 1959.
- Obst-Hintner Geld-Bank- und Börsenwesen. Eine gemeinverständliche Darstellung. 35. Auflage, Stuttgart, 1963.

- OEEC Die Vermeidung der Doppelbesteuerung.
Bericht des Steuerausschusses der OEEC;
1. Bericht August 1959
2. Bericht Februar 1961
3. Bericht Oktober 1961
Herne und Berlin.
- Perret, Charles -
Masshardt, Heinz Kommentar zur Eidgenössischen Wehrsteuer.
a) 1959 - 1964
b) 1955 - 1958
Zürich, a) 1959, b) 1955.
- Perret, Charles Die Wehrsteuer, Leitfaden für Anwarter auf höhere
Steuerbeamtungen, Zürich, 1946.
- Rädler, Albert Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften
und die Probleme der Steueranpassung in den sechs
Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.
Amsterdam, 1960.
- Rittershausen, H. Kapitalbeteiligung im Ausland. In: Handwörterbuch
der Betriebswirtschaft, Bd. II, Spalte 2972 - 2977,
Stuttgart, 1957/58.
- Roer, H. Besteuerung der Auslandsbeziehungen.
Herne und Berlin, 1963.
- Rosset, P. R. Traité théorique et pratique des sociétés
financières, Lausanne, 1933.
- Schlumpf, A. Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot.
Bern, 1955.
- Schmitz, Albert R. C. Kommentar zum internationalen Steuerrecht der
Bundesrepublik Deutschland, 2 Bände.
Düsseldorf, 1957.
- Schmölders, Günter Allgemeine Steuerlehre, 3. Auflage, Köln, 1958.

Steuerarten und Steuersysteme. In: Handwörterbuch
der Betriebswirtschaft, 13. Lieferung, Stuttgart 1958,
Spalte 5108 - 5117.

Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte in der
Schweiz. In: Schriftenreihe der Deutschen Europa-
Akademie, Band III, Internationaler Steuerbelastungs-
vergleich, Frankfurt a. M., 1954, Heft 16, Sei-
te 157 - 183.

- Schönenberger, O. Schweizerisches Obligationenrecht, 25. Auflage, Zürich, 1961.
- Schulze Brachmann Doppelbesteuerung, Stuttgart, 1957.
- Spitaler, Armin Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg, 1936.
- Schweizerische Bankgesellschaft Aktuelle Probleme der schweizerischen Investmenttrusts, Zürich, 1960.
- Kapitalmarkt, Emissionsgeschäft und Investmenttrusts in der Schweiz, Zürich, 1962.
- Die Gründung einer Gesellschaft in der Schweiz. Zürich, 1962.
- Schweizerische Bundeskanzlei Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen, 1848-1947, 12 Bände, Bern, 1949.
- Amtliche Sammlung der Bundesgerichtsentscheide, Bern, 1948-1963.
- Schweizerische Treuhandgesellschaft Steuern in der Schweiz, Basel, 1960.
- Stäuber, Walter Personalsteuern im Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Bern, 1955.
- van den Tempel, A. Erfahrungen in der europäischen Zusammenarbeit auf steuerlichem Gebiet - unter besonderer Berücksichtigung der Arbeiten der OEEC und der BENELUX, Vortrag in Köln vom 4.12.1958, herausgegeben von der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht.
- Toggweiler, Jakob Die Holding Company in der Schweiz, Zürich, 1926.
- United Nations, Dept. of Economic Affairs, Fiscal Division World Guide to International Tax Agreements, UN-Publication 1951/XVI/5, New York, 1951.
- Vontobel, J. & Co. For Europe-start in Switzerland, Zürich, 1962.
- Kapitalanlagen in der Schweiz, Zürich, 1959.
- Weber, A. Steuer-Brevier, Gemeinverständliche Einführung in das schweizerische Steuerwesen, Aarau, 1954.

- Wellauer, Wilhelm Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben.
Band I: Die eidgenössische Warenumsatzsteuer,
Basel, 1959.
- Wengler, Wilhelm Beiträge zum Problem der internationalen Doppel-
besteuerung - Die Begriffsbildung im internationalen
Steuerrecht. Berlin und Leipzig, 1935.
- Wilhelm-Seidler-Bartholdy Niederlassungen, Zweigbetriebe und Beteiligungen
im Ausland. München, 1963.

II. Zeitschriften und Aufsätze:

- Aellig, W. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Erwerb und Veräußerung eigener Aktien. In: SAG, Jg. 20, Seite 161 und Jg. 21, Seite 68.
- Altorfer, Werner Die Steuerlast der Aktiengesellschaften in der Schweiz in den Jahren 1960 und 1961. In: Die Aktiengesellschaft, 1962, Seite 247.
- Die Besteuerung der Holding-, Beteiligungs- und Domizilgesellschaften. In: Steuer Revue, 1960, Seite 496 und in: Die Aktiengesellschaft, 1961, Seite 350.
- Die schweizerischen Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Die Aktiengesellschaft, 1963, Heft 3, Seite 66.
- Die Behandlung des Beteiligungsertrags und des Salärs eines GmbH-Gesellschafters nach dem schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. In: Schweizer Treuhänder, 35. Jg. 1961, Seite 70-73.
- Amonn, K. Steuerprobleme der schweizerischen Investment-trusts juristisch betrachtet. In: Archiv, 29. Jg. 1960/61, Seite 161.
- Anstutz, Paul Stempel- und Registrierungsabgaben, In: Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Band II, Bern, 1955.
- Baumer, Xaver Liegenschaftsgewinnsteuer. In: Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Band II, Bern, 1955.
- Baumgartner, M. Richterliche Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen und Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit einer internationalen Steuergerichtsbarkeit. In: Archiv, Band 20, 1951/52, Seite 417.
- Bernhard, Roberto Zur Einschätzung nach dem Lebensaufwand, insbesondere nach dem Wohnungsmietwert. In: Steuer Revue, 1962, 4. Heft, Seite 151.

- Bianchi, Silvio Steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz.
In: Sonderdruck aus Internationale Wirtschafts-Briefe,
21.Jg. 1960, Seite 1-8.
- Holdinggesellschaften und ähnliche steuerbegünstigte Gesellschaften in der Schweiz unter Berücksichtigung des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens. In: Der Betrieb, 14.Jg., 1961, Heft 25, Seite 820-823.
- Blau, H. Die Bestrebungen des Völkerbundes zur Bekämpfung der Doppelbesteuerung und der Steuerflucht auf internationalem Gebiet. In: Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 6, Seite 1; Bd. 8, Seite 177; Bd. 9, Seite 299.
- Blumenstein, Ernst Das Konkordat über den Ausschluß von Steuerabkommen. In: Archiv, Bd. 17, 1948/49, Seite 305.
- Blumenstein, Irene Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Deutschen Reich. In: Archiv, Bd. 1, 1932/33, Seite 7.
- Die Vornahme der deutschen ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung bei schweizerischen Unternehmungen. In: Archiv, Bd. 1, 1932/33, Seite 209.
- Steuerrecht im Kanton Tessin. In: Archiv, Bd. 23, 1954, Seite 65.
- Zur Frage der Vermögensgewinnbesteuerung bei Grundstücktausch; Aus einem Rechtsgutachten. In: Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, 59.Jg., 1961, Seite 177-183.
- Die Rechtsprechung des schweizerischen Bundesgerichts betreffend Doppelbesteuerung und ihre Bedeutung für das internationale Steuerrecht in Festschrift für Adriani, Tractatus Tributarii. Haarlem, 1949, Seite 175-179.
- Das deutsche Steuersystem in Gegenüberstellung zum Steuersystem des Bundes und der Kantone. In: Archiv, Bd. 23, 1954/55, Seite 401-488.
- Boettcher, Carl Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns einerseits und der Ausschüttungen bzw. Entnahmen andererseits. In: Finanz-Archiv, Bd. 20, 1959/60, Seite 143-150.

Borkowsky, Rudolf

Aktuelle Fragen der Unternehmungsbesteuerung in der Schweiz. In: Finanz-Archiv, Bd.16, 1955/56, Seite 432-460.

Die Vorbereitung der Bundesfinanzreform in der Schweiz. In: Finanz-Archiv, Bd.18, 1957/58, Seite 113-130.

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Erwerb und Veräußerung eigener Aktien. In: SAG, 21.Jg. Seite 23.

Bühler, Ottmar

Aus der Praxis des internationalen Steuerrechts. In: StuW, 30.Jg., 1953, Spalte 229-238.

Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht. In: Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, 1958, S. 668.

Fragen des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts. In: NJW, 1956, Seite 889.

Fragen der internationalen Doppelbesteuerung, Kolloquium vom 14.11.1959 an der Handelshochschule St.Gallen, veröffentlicht mit dem Titel: Um die Prinzipien im internationalen Steuerrecht. In: Archiv, Bd.28, 1959/60, Seite 321 - 333.

Über einige Prinzipien des internationalen Steuerrechts. In: Finanz-Archiv, Bd.20, 1959/60, Seite 151-163.

Die internationalen Gesellschaften im Steuerrecht. Generalreferat auf der Kölner Tagung der International Fiscal Association, Sept.1954, In: CDFI, 27.Jg., 1954, Seite 82-122.

Bühning, D.

Das Betriebsstättenprinzip in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. In: Betriebs-Berater, Jg.9, 1954, Seite 558-560.

Grundsätze der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. In: Betriebs-Berater, Jg.9, 1954, Seite 482-485.

- Brunner, Wilhelm Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. In: Die Aktiengesellschaft, 6. Jg. 1961, 12 Heft, Sonderbeilage II/61, Seite 1-20.
- Cagianut, Francis Die Erfahrungszahlen und ihre Bedeutung für die Veranlagung. In: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 62. Jg. 1961, Seite 513-520.
- Capitaine, Georges Le Statut des sociétés holding en Suisse. In: Zeitschrift für schweizerisches Recht, Neue Folge, 62. Jg. 1943.
- Catalan, Michel Die Bezugsansprüche des Genußscheines und ihre wehrsteuerliche Behandlung. In: Archiv. Bd. 30, 1961/62, Seite 65-81.
- Clerici, Enrico Die Zürcher Börse. In: Die Aktiengesellschaft, 1963, Seite 128.
- Debatin, Helmut Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht. In: Der Betrieb, Jg. 14, 1961, Seite 785-789.
Die Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuerersparnis. In: Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters, 1962, Seite 333.
- Dicknether, Karl Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen. In: StuW, Jg. 14, 1935, Spalte 297-330.
Die Rechtsprechung des Reichs- (Bundes-)finanzhofs zum deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: StuW, Jg. 36, 1959, Spalte 689-704.
- Dober, Willy Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz. In: Die Wirtschaftsprüfung, 1962, Seite 609-612.
Die aktienrechtliche Kontrollstelle. In: SAG, 31. Jg., Seite 210.
Ein fortschrittliches Steuersystem. In: Mitteilungen der Handelskammer Deutschland-Schweiz-Deutschland, 1962, Heft 6/7, Seite 125-131.
- Dorn, Herbert Die Entwicklung des internationalen Steuerrechts seit 1928. In: StuW, Jg. 10, 1931, Spalte 1003-1058.

- Dorn, Herbert Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung. In: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, Seite 189-249.
- Das Steuerrecht der Wirtschaft in den neuen Handelsverträgen. In: StuW, Jg. 5, 1926, Spalte 1399-1430.
- Ehrlicher, Werner Der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag. In: StuW, Jg. 5, 1926, Spalte 107.
- Die Wirkungen der Unternehmungssteuern auf Investitionen, Gewinne und Löhne. In: Finanz-Archiv, Bd. 18, 1957/58, Seite 373-412.
- Eidgenössisches Politisches
Departement Gutachten betreffend Verbot der Doppelbesteuerung in thesi. In: Archiv, Bd. 12, 1943/44, Seite 22.
- Schuldenabzug. In: Archiv, Bd. 12, 1943/44, Seite 21.
- Steuerliche Behandlung von GmbH-Anteilen. In: Archiv, Bd. 12, 1943/44, Seite 236.
- Eidgenössisches Statistisches
Amt Aktiengesellschaften und GmbH im Jahre 1961. In: Die Volkswirtschaft, 1962, Heft 3, Seite 139.
- Eidgenössische Steuerverwaltung Über das Ausmaß der Steuerhinterziehung bei Wertschriften und Sparguthaben. In: Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft, 1944, Heft I, Seite 183.
- Epprecht, E. Stille Reserven auf Warenlagern. In: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 52. Jg., Seite 145.
- Ettmayr, B. Grundsätzliches zum deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: Mitteilungen der Handelskammer Deutschland-Schweiz-Deutschland, 1954, Seite 303.
- Faist, Theodor Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften (Konzerne) in der Schweiz. In: Steuer Revue, 16. Jg. 1961, Seite 270-279.
- Feilhauer, Karl Heinz Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft. Zugleich ein Beitrag zur Frage der Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht. In: StuW, Jg. 37, 1960, Spalte 629-640.

- Felix, Günther Der Einfluß des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens auf die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von von der deutschen Tochtergesellschaft an die schweizerische Muttergesellschaft gezahlten Lizenzgebühren. In: StuW, Jg. 35, 1958, Spalte 801-806.
- Flick, Hans Gleichheit von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage im internationalen Steuerrecht. In: StuW, 38.Jg., 1961, Spalte 679- 684.
- Steuervermeidung bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen. Ein Bericht über die neuere Entwicklung in der Staatenpraxis. In: StuW, 38.Jg., 1961, Spalte 615-624.
- Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern. In: Finanz-Archiv, 21.Jg., 1961, Seite 86-116.
- Flüge, Hanspeter Die Gestaltung deutsch-schweizerischer Verträge in steuerlicher Sicht. In: Steuer und Recht, 1961, Heft 12, Seite 101-136.
- Mißbrauch kontra Mißbrauch. In: Steuer Revue, 1963, Seite 62.
- Die Betriebstätte im nationalen und internationalen Steuerrecht. In: SAG, 30.Jg., Seite 189.
- Fromer, Leo Die Besteuerung von Warenreserven. In: Steuer Revue, 3.Jg., Seite 570.
- Bundessteuerrecht und Anwaltsgeheimnis. In: Schweizer Juristenzeitung, 39.Jg., Seite 428.
- Graf, A. Verdeckte Gewinnausschüttung. In: Büro und Verkauf, 21.Jg., Seite 175.
- Graner, Paul Finanzgesellschaften. In: Schweizer juristische Kartothek, Karten 211-214 Stand 1963, Genf.
- Grosheintz, Pierre Eigenheiten des schweizerischen Steuerwesens. In: Archiv, 29.Jg., 1960/61, Seite 12.
- Gusberti, Bruno Das Wehrsteuerrecht nach der neuen Finanzordnung. In: Steuer Revue, 14.Jg. 1959, Seite 3.

- Gut, R. Die Berechnung des "Rohertrags" bei den gemischten Holdinggesellschaften. In: SAG, 31. Jg., Seite 135.
- Guggenheim, P. Der völkerrechtliche Schutz von Investitionen im Ausland. In: Schweizer Jahrbuch für Internationales Recht, 1956, Seite 57.
- Gygax, Eduard Die Verpachtung eines Geschäftes. In: Steuer Revue, Bd. 11, 1956, Seite 221.
- Haas, Gerhard Steuerillusionen und Wirtschaftlichkeit einer Auslandsholding. In: Neue Betriebswirtschaft, Betriebswirtschaftlicher Dienst des Betriebs-Beraters, 14. Jg., 1961, Seite 169-172.
- Hartmann, Karl Das Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Schweden. In: Steuer Revue, Bd. 3, 1948, Seite 580.
- Hauser, Hanspeter Die Besteuerung von Aktiengesellschaften für Agio Einnahmen aus Überpari-Emissionen nach Schweizer Recht. In: SAG, 34. Jg., 1961, Seite 33-63-
- Hax, Karl Unternehmenserhaltung und Gewinnbesteuerung. In: Finanz-Archiv, Bd. 20, 1959/60, Seite 102-114.
- Henggeler, J. Verdeckte Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaften. In: SAG, 14. Jg., 1941, Seite 50.
- Henggeler, J. u. E. Holdinggesellschaft. In: Schweizer Juristische Kartothek, Karte 14, Stand 1963.
- Higy, Camille Die finanz- und steuerpolitische Entwicklung in der Schweiz in den Jahren 1953/54. In: Finanz-Archiv, Bd. 16, 1955/56, Heft 3, Seite 507-520.
- Die finanz- und steuerpolitische Entwicklung in der Schweiz in den Jahren 1955/58. In: Finanz-Archiv, Bd. 18, 1957-58, Seite 298-311.
- Höhn, Ernst Die steuerliche Behandlung von Gewinnen auf dem Privatvermögen in der Schweiz. Nationalbericht, IFA-Kongreß 1960. In: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 62. Jg., 1961, Seite 201-210.

- van Hoorn, J. jr. Einige Gedanken über die Entwicklung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts. In: StuW, 37.Jg., 1960, Spalte 202-214.
- Huber, Hans Die Vermögensteuer auf kotierten Wertpapieren mit übersetztem Kurswert. (Zur Frage der Verbindlichkeit des Art. 57 des bernischen Steuergesetzes trotz "veränderter Normsituation"), Rechtsgutachten v. 8. 7. 61 an die Finanzdirektion des Kantons Bern. In: Archiv, 30.Bd., 1961/62, Seite 161-175.
- Hügi, Werner Abschreibungen, Rückstellungen und Reserven im bernischen Steuerrecht. In: Büro und Verkauf, 1944/45, Seite 127-129.
- Imboden, Max Für eine Reform der Vermögensteuer. In: Archiv, 30.Bd., 1961/62, Seite 113-128.
- Isler, E. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Aktiengesellschaft. In: SAG, 28.Jg., 1955, Seite 57.
- Die Ausgestaltung des Holdingabzuges im Wehrsteuerbeschuß. In: Steuer Revue, Bd.11, Seite 408, 1956.
- Die praktische Anwendung der Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes. In: Steuer Revue, 18.Jg., 1963, Seite 102.
- Junger, Martin Betriebstätte oder Tochtergesellschaft? Die steuerlichen Aspekte. In: SAG, 31.Jg., 1958/59, Seite 164-169.
- Jost, Erhard Die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht. In: Archiv, Bd.19, 1950/51, Seite 241.
- Neues über die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht. In: SAG, 29.Jg., 1956, Seite 111.
- Kaufmann, Josef Die Neuerungen im eidgenössischen Steuerrecht der Schweiz. In: StuW, 36.Jg., 1959, Spalte 397-402.
- Keller, Theo Das bisherige schweizerische Steuersystem. In: Aktuelle Steuerfragen, 1943, Seite 7.

- Koehn, G. Die Gewinnungskosten bei der Besteuerung des Liegenschaftenertrages. In: Büro und Verkauf, 30.Jg., Seite 173.
- Koenig, D. Zum Begriff der Betriebstätte. In: Deutsche Steuerzeitung, 38.Jg., 1950, Seite 125-128.
- Kling, Emil Gewinnbesteuerung und Inflationsbekämpfung (Anmerkung: hier importierte Inflation). In: Steuer Revue, 16.Jg., 1961, Seite 141-150.
- Kühne, Rudolf Neuerungen im schweizerischen Doppelbesteuerungsrecht. In: Steuer Revue, 14.Jg., 1959, Seite 281-283.
- Liver, Peter Das Stockwerkseigentum - Umwandlung und Neubegründung. In: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungsrecht und Grundbuchrecht, 1954, Seite 1-2.
- Locher, Kurt Einige Gedanken zu den schweizerisch-deutschen Steuerbeziehungen. In: StuW, 39.Jg., 1962, Spalte 321-335.
- Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Neue Zürcher Zeitung v. 29.12.62 Nr. 5190 und Fernausgabe v. 3.1.63.
- Locher-Schönle Die Besteuerung der Gesellschaften und Konzerne nach schweizerischem Steuerrecht und nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen. In: StuW, 34.Jg., 1957, Spalte 795-802.
- Löhlein, Roland Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung. In: StuW, 39.Jg., 1962, Spalte 383-392.
- Ludwig, M.B. Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Steuer Revue, 1963, Seite 50.
- Masshardt, Heinz Fragen aus dem Gebiet der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, III. Teil. Nach einem Vortrag vom November 1960. In: Archiv, Bd. 30, 1961/62, Seite 1-30.

- Masshardt, Heinz Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Archiv, Bd. 31, 1962/63, Seite 225.
- Mellerowicz, Konrad Eine neuartige Form des Immobilien-Investment; In Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 33. Jg., 1963, Seite 179-186.
- Meyer-Marsilius Das System der schweizerischen Warenumsatzsteuer und seine Bedeutung für ausländische Lieferfirmen. In: Deutsches Steuerrecht, Jg. 1, 1963, Heft 9, Seite 210-211.
- Das Steuerrecht der Schweiz. In: IWB, Fach 5, Schweiz, Gruppe 2, Seite 40.
- Neubauer, Franz Leasing und Kauf in der Kostenrechnung. In: Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 9. 11. 1963, Nr. 261, Seite 9.
- Neuhaus, J. Die schweizerischen Holdinggesellschaften. In: SAG, 27. Jg., 1954/55, Seite 41 und 205.
- Oetterli, M. Die Besteuerung der Wertschriften vom Standpunkt des Titelbesitzers betrachtet. In: Steuer Revue, 10. Jg., Seite 489.
- Pack, Ludwig Rentabilitätsanalyse von Investitionen. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 33. Jg., 1963, Seite 291-299.
- Pfund, R. Die Behandlung der Investment-Trusts im schweizerischen Steuerrecht. In: Archiv, Bd. 28, 1959/60, Seite 481.
- Rädler, Albert Entspricht unser Außensteuerrecht der Neuordnung unserer Außenwirtschaft im Gemeinsamen Markt? In: StuW 37. Jg., 1960, Spalte 729-746.
- Jüngste Entwicklungen im internationalen Konzernsteuerrecht. Ein Bericht vom Kongreß 1961 der International Fiscal Association in Jerusalem. In: Die Aktiengesellschaft, 6. Jg., 1961, Seite 346-350.
- Akute Fragen der Besteuerung internationaler Konzerne. In: StuW, 40. Jg., 1963, Spalte 283-296.

- Rädler, Albert Formen der internationalen Kapitalverflechtung in steuerlicher Sicht. In: Betriebswirtschaftliche Umschau, 39. Jg., 1962, Seite 131-132.
- Rädler-Wechsler Steuerliche Überlegungen bei der Errichtung einer Tochtergesellschaft in der Schweiz. In: StuW, 37. Jg., 1960, Spalte 393-410.
- Reber, H. J. Vom Mietwert der Wohnung im eigenen Haus. In: Steuer Revue, 13. Jg., Seite 108.
- Die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten. In: Steuer Revue, 13. Jg., Seite 523.
- Rohner, Hans Neue Lösungen zur Besteuerung von Beteiligungen bei Industrie- und Handelsgesellschaften. In: SAG, 29. Jg., 1956, Seite 57.
- Schäfer, A. Die Schweiz und die internationalen Kapitalanlagen, Vortrag, gehalten am 27. 5. 1952 an der 2. kreditpolitischen Tagung der Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, Sonderdruck, Frankfurt a. M., 1952.
- Schlumpf, A. Verdeckte Gewinnausschüttung in Form von Lizenzgebühren. In: SAG, 18. Jg., 1945, Seite 29.
- Schmid, Alfons Die Basisgesellschaft. In: SAG, 34. Jg., 1961, Seite 146.
- Steuerliche und gesellschaftsrechtliche Bedingungen für Basisgesellschaften in einigen Steuerinselländern. In: SAG, 35. Jg., 1962, Seite 185 und 199.
- Amerikanische Maßnahmen gegen den Steueraufschub durch Gewinnakkumulierung in Basisgesellschaften. In: Steuer Revue, 1963, Seite 4.
- Schmutz, Heinz Experimente mit der Verrechnungssteuer. In: Steuer Revue, 1963, Seite 93.
- Schucany, Emil Tendenz zu weiteren Übertragungsbeschränkungen in der Schweiz. In: Die Aktiengesellschaft, 1961, Seite 178.
- Schweizerischer Bankverein Bulletins Nr. 1-5, 1962.
- Siegrist, A. Internationale Doppelbesteuerung nach dem Wehrsteuerbeschuß und dem zürcherischen Steuergesetz. In: SAG, 14. Jg., 1941, Seite 121 und 146.

- Steiger, Werner v. Die Rechtsverhältnisse der Holdinggesellschaften in der Schweiz. In: Zeitschrift für schweizerisches Recht, N. F., 1943, 62. Jg., Seite 20.
- Stocker, Kurt Die schweizerische Coupon- und Verrechnungssteuer. In: Die Aktiengesellschaft, 1963, Seite 154.
- Stör, W. Nationalbericht für die Schweiz; Die Betriebstätte im nationalen und Internationalen Steuerrecht. In: C. D. F. I., Bd. XXXIV, Wien 1957, Seite 355-366.
- Studer, Walter Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen. In: Archiv, Bd. 7, 1938/39, Seite 225.
- Szöllösy, Arpad Maßnahmen der Schweiz gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. In: Information der internationalen Treuhand AG, Basel-Genf-Zürich, 1963, Heft 17, Seite 46-56.
- Vogel, Horst Die Zusatzprotokolle vom 7. Sept. 1957 und 20. März 1959 zum deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: Deutsche Steuerzeitung, 47. Jg., 1959, Seite 149-151.
- Weber, Max Der Finanzausgleich im schweizerischen Bundesstaat. In: Finanz-Archiv, Bd. 21, 1961, Seite 71-85.
- Weichmann, Herbert Budgetsysteme des Auslandes; Die Budgetstruktur in der Schweiz. In: Finanz-Archiv, Bd. 15, 1954/55, Seite 276-285.
- Weidmann, H. Der Steuerwettstreit der Kantone. In: Steuer Revue, 14. Jg., 1959, Seite 307.
- Widmer, Max Die verdeckte Gewinnausschüttung durch Verrechnung zu niedriger Verkaufspreise. In: Archiv, Bd. 20, 1951/52, Seite 116-126.
- Die Bestrebungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Rahmen der Organisation für Europäische Zusammenarbeit OEEC. In: Archiv, Bd. 27, 1958/59, Seite 305-329.
- Der heutige Stand der Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung. In: Schweizer Treuhänder, 35. Jg., 1961, Seite 198-211.

- Widmer, Max Der Bericht des Fiskalkomitees der OECD vom Juni 1961. In: Archiv, Bd. 31, 1962, Seite 113.
- Die schweizerischen Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. In: StuW, 40. Jg., 1963, Spalte 381-392.
- Wyenbergh, Wolfram van den Die Steuermoral in der Schweiz. In: Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 2. 11. 1963, Nr. 225 Seite 7.
- Wysocki, Klaus Der internationale Steuerbelastungsvergleich als Grundlage betrieblicher Verhaltensplanung im Gemeinsamen Markt. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 32. Jg., 1962, Seite 129-141.
- Ohne Verfasser; Die Gründungskosten einer AG. In: SAG, Jg. 27, 1954/55, Seite 205.
- Ohne Verfasser; Durch Briefkästen Millionen sparen. In: Der Spiegel, 17. Jg., 1963, Seite 40-55, Heft 20.
- Ohne Verfasser; Finanzierung durch Leasing im Kommen. In: Münchner Merkur v. 19. 9. 1963, Wirtschaftsmerkur.

III. Dissertationen:

- | | |
|----------------------|--|
| Attinger, Hermann | Die Besteuerung der Aktiengesellschaften. Eine rechtsvergleichende Studie über die Besteuerungsformen der Aktiengesellschaften in der Schweiz, in der Deutschen Bundesrepublik und in den Vereinigten Staaten. Handelshochschule St. Gallen, 1961. |
| Bachofner, Fritz | Der Gewinnbegriff im Steuerrecht. Universität Zürich, 1942. |
| Bosshard, Markus | Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in der Schweiz. Universität Zürich, 1953. |
| Brunner, E. H. | Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort. Universität Bern, 1954. |
| Etter, Arthur | Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz mit Steuerberechnungen und Belastungsvergleichen aus dem Bankgewerbe. Universität Zürich, 1948. |
| Frey, Arthur | Die Steuerlast auf dem Grundbesitz. Methoden und Ergebnisse bei Belastungsvergleichen über die Steuern auf Grundstücken, dargestellt an Hand des Steuerrechts in den Kantonen Zürich, Bern, St. Gallen unter Berücksichtigung des Wehrsteuerrechts. Handelshochschule St. Gallen, 1959 |
| Gattenhof, Carl Otto | Die steuerliche Bewertung von Wertschriften, insbesondere von Aktien in der Schweiz. Universität Zürich, 1961. |
| Gygax, H. | Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht. Universität Bern, 1947. |
| Hausheer, Wolfgang | Eidgenössische Verrechnungssteuer - Die Verrechnung und Rückerstattung. Universität Zürich, 1948. |
| Härdy, Oskar | Die Holding Company nach dem schweizerischen Obligationenrecht. Universität Hamburg, 1928. |
| Huber, Emil | Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen in der Schweiz. Universität Zürich, 1946. |

- Junger, Martin Die steuerliche Planung in der Unternehmung. Handelshochschule St. Gallen, 1958.
- Kahn, C.D. Die Besteuerung der Kapitalgewinne. Universität Zürich, 1954.
- Koch, Jules Das materielle Aktiensteuerrecht im Kanton Aargau. Universität Freiburg, 1947.
- Lang, A. Die legale Steuerausweichung. Universität Zürich, 1954.
- Morger, Hans Die Prüfungspflicht der internen und externen Kontrollstelle im schweizerischen Aktienrecht. Universität Zürich, 1957.
- Pestalozzi Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht. Universität Zürich, 1947.
- Planta, Peter von Die Besteuerung der juristischen Personen nach den Bestimmungen der natürlichen Personen. Universität Zürich, 1953.
- Rochat, Maurice L'imposition de la plus-value immobilière en Suisse. Universität Lausanne, 1953.
- Schmid, Alfons Die Internationale Steuerflucht. Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden. Handelshochschule St. Gallen, 1961.
- Senn, Bruno Standort und Steuern mit besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse. Handelshochschule St. Gallen, 1958.
- Siegrist, A. Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Zürich, Universität, 1939.
- Wetter, H. Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen. Universität Zürich, 1939.
- Stutz, R. Der Immobilien-Investmenttrust in der Schweiz. Universität Zürich, 1957.
- Wuest, Jakob Die Besteuerung der Konzerne in der Schweiz. Handelshochschule St. Gallen, 1959.

L E B E N S L A U F

Am 5.9.1938 wurde ich als Sohn des Taxiunternehmers Curt E. Herrmann und dessen Gattin Maria, geb. Bauer, in München geboren.

Von 1945 bis 1948 besuchte ich drei Jahre die Volksschule in München, anschließend neun Jahre das Maximiliansgymnasium in München.

Vom Wintersemester 1957/58 bis zum Wintersemester 1961/62 studierte ich an der Universität München Betriebswirtschaft. Im April 1962 absolvierte ich das Examen für Diplomkaufleute. Nach Beendigung der Prüfung begann ich mit der vorliegenden Arbeit.

